UCZELNIA ŁAZARSKIEGO

Wydział Prawa i Administracji

Paweł Jabłonowski

POSTĘPOWANIE PRZYGOTOWAWCZE W PRAWIE KARNYM SKARBOWYM

Rozprawa doktorska
przygotowana pod kierunkiem
prof. nadz. dr. hab. Macieja Rogalskiego

Warszawa 2018

Spis treści

Spis treści ... 2
Wykaz skrótów ... 5
Wstęp ... 10
Rozdział I ... 17
Struktura i cele postępowania karnego skarbowego ... 17
1. Struktura przepisów postępowania karnego skarbowego ... 17
2. Cele postępowania przygotowawczego ... 24
3. Cele szczególne postępowania karnego skarbowego ... 50
Rozdział II
Wszczęcie śledztwa lub dochodzenia ... 58
1. Uwagi ogólne ... 58
2. Zawiadomienie o przestępstwie ... 61
3. Instytucja „czynnego żalu” ... 66
4. Czynności sprawdzające ... 70
5. Czynności operacyjno-rozpoznawcze ... 74
6. Wszczęcie postępowania wskutek dokonania czynności niecierpiących zwłoki ... 76
7. Postanowienie o wszczęciu lub o odmowie wszczęcia postępowania ... 80
8. Postępowanie *in rem* oraz *in personam* ... 86
9. Przedstawienie zarzutów ... 100
10. Przesłanki wyłączające wszczęcie postępowania przygotowawczego ... 106
Rozdział III
Strony postępowania przygotowawczego ... 108
1. Uwagi ogólne ... 108
2. Podejrzany i oskarżony ... 109
3. Finansowe oraz niefinansowe organy postępowania przygotowawczego ... 115
4. Prokurator ... 139
5. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej ... 144
6. Interwenient ... 147
Rozdział IV
Przebieg śledztwa i dochodzenia ... 149
1. Dochodzenie ... 149

2. Śledztwo ... 153
3. Tryby postępowania ... 162
4. Dowody w sprawach podatkowych ... 178

Rozdział V

Zakończenie postępowania przygotowawczego ... 182

1. Sporządzenie aktu oskarżenia ... 182
2. Sporządzenie wniosku o warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe ... 189
3. Umorzenie postępowania ... 193
4. Skierowanie do sądu przez finansowy organ postępowania przygotowawczego wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności przez sprawcę ... 216
5. Czas trwania postępowania ... 231
6. Zawieszenie postępowania ... 237

Rozdział VI

Nadzór i kontrola nad postępowaniem przygotowawczym ... 249

1. Kontrola postępowania przygotowawczego ... 249
2. Kompetencje nadzorcze prokuratora ... 258
3. Kompetencje prokuratora przyznane nadrzędnym organom finansowym ... 262

Rozdział VII

Czynności sądowe w postępowaniu przygotowawczym ... 271

1. Postanowienie o odmowie wszczęcia lub o umorzeniu postępowania ... 271
2. Rozpoznawanie zażaleń przez sąd na czynności prokuratora i finansowych organów postępowania ... 277
3. Kontrola sądu nad postępowaniem ... 282
4. Inne niż nadzorcze czynności wykonywane przez sąd w postępowaniu przygotowawczym ... 293

Rozdział VIII

Akt oskarżenia ... 296

1. Granice aktu oskarżenia ... 296
2. Wyjątki od zasady wnoszenia i popierania przez prokuratora aktu oskarżenia ... 302
3. Elementy aktu oskarżenia ... 305
4. Wniosek o zgodę na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności ... 316

5. Skazanie bez rozprawy 317

Rozdział IX

Skutki wszczęcia postępowania karnego skarbowego dla zobowiązań podatkowych 323

1. Instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego .. 323
2. Instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia w prawie niemieckim 351
3. Model zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w polskich przepisach 356

Wnioski końcowe 362

Ankieta badawcza 383

Bibliografia 385

Wykaz orzecznictwa 408

Trybunał Konstytucyjny 408

Orzeczenia sądów 408

Wykaz aktów prawnych 414

Schemat nr 1 „Karuzela VAT” 416

Wykaz skrótów

Akty prawne

AO	Abgabenordnung (niemiecka ordynacja podatkowa), ustawa z 16 marca 1976 r., BGBl. I S. 613, ber. 1977 I S. 269.
d.k.p.k	ustawa z dnia z 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks postępowania karnego, Dz. U. Nr 13, poz. 96 ze zm.
k.c.	ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 459.
k.k.	ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2240.
k.k.s.	ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2226.
k.p.k.	ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1904.
KAS	ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz. U. poz. 1947 ze zm.
Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczpospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
nowela listopadowa	ustawa z dnia 5 listopada 2009 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny, ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Kodeks karny wykonawczy, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 206, poz. 1589.
nowela marcowa	ustawa z dnia 11 marca 2016 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 437.
nowela wrześniowa	ustawa z 27 września 2013 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 1247.
o.p.	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 201.
StPO	Strafprozessordnung (niemiecki kodeks postępowania karnego) z dnia 7 kwietnia 1987 r., Bundesgesetzblatt Part I p. 1074, 1319, https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_stpo/

u.k.s.	ustawa z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, t.j. Dz.U. z 2016 r.poz. 720 ze zm.
u.s.n.p	ustawa z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 75.
VAT	ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1221.

Czasopisma i publikatory

AUWr.	Acta Universitatis Wratislaviensis
BFH	Federalny Trybunał Finansowy
BGBl.	Bundesgesetzblatt (Deutschland), federalny dziennik ustaw
BGHSt	Zbiór Orzeczeń Trybunału Federalnego w Sprawach Karnych
Biul.PK	Biuletyn Prawa Karnego
Biul.SAKa	Biuletyn Sądu Apelacyjnego w Katowicach
Biul.SASz	Biuletyn Informacyjny Sądu Apelacyjnego w Szczecinie
Biul.Skarb.	Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
Biul.SN	Biuletyn Biura Orzecznictwa SN
BstBl	Federalny Dziennik Podatkowy
CzPKiNP	Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych
DStR	czasopismo CH Beck „Niemieckie prawo podatkowe”
Dz. U.	Dziennik Ustaw
G.Prawna	Gazeta Prawna
Glosa	Glosa
GSP – Prz.Orz.	Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa
KZS	Krakowskie Zeszyty Sądowe
M.P.	Monitor Polski
M.Podat.	Monitor Podatkowy
M.Prawn.	Monitor Prawniczy
NP.	Nowe Prawo
ONSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

ONSAiWSA	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSA	Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
OSAB	Orzecznictwo Sądów Apelacji Białostockiej
OSAG	Orzecznictwo Sądu Apelacyjnego w Gdańsku
OSAŁ	Orzecznictwo Sądu Apelacyjnego w Łodzi
OSASz	Orzecznictwo Sądu Apelacyjnego w Szczecinie
OSAW	Orzecznictwo Apelacji Wrocławskiej
OSNC	Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna (od 1962 r. do końca 1994 r. - OSNCP)
OSNKW	Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna i Wojskowa
OSNwSK	Orzecznictwo Sądu Najwyższego w Sprawach Karnych
OSP	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – Seria A
OTK-B	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – Seria B
OTK-supl.	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego – suplement
Pal.	Palestra
PiP	Państwo i Prawo
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
POSAG	Przegląd Orzecznictwa Sądu Apelacyjnego w Gdańsku
PP	Przegląd Podatkowy
PPK	Przegląd Prawa Karnego
Pr.iP.	Prawo i Podatki
Prok. i Pr.	Prokuratura i Prawo
Prok. i Pr.-wkł.	Prokuratura i Prawo – wkładka
Przegl. Pol.	Przegląd Policyjny
PS	Przegląd Sądowy
PS-wkł.	Orzecznictwo Sądów Apel. – wkł. do PS
PUG	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
Radca Prawny	Radca Prawny
SteuK	czasopismo CH Beck „Prawo podatkowe w skrócie”

System, t. 10	*System Prawa Karnego Procesowego. Postępowanie przygotowawcze.*, S. Cora, K. Dudka, K. Eichstaedt, A. Kiełtyka, J. Koredczuk, J. Kosonoga, C. Kulesza, M. Rogalski, J. Skorupka, J. Tylman, K. Woźniewski, R. A. Stefański (red.), t. 10, Warszawa 2016 r.
WPP	Wojskowy Przegląd Prawniczy
ZNSA	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego
ZNSA	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego
ZNUJ	Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego
ZNUŁ	Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego

Organy i instytucje

ABW	Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego
CBA	Centralne Biuro Antykorupcyjne
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa
KSSiP	Krajowa Szkoła Sądownictwa i Prokuratury
MF	Ministerstwo Finansów
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
SA	Sąd Apelacyjny
SN	Sąd Najwyższy
SO	Sąd Okręgowy
TK	Trybunał Konstytucyjny
WSA	wojewódzki sąd administracyjny

Inne skróty

art.	artykuł
cz.	cześć
el.	elektroniczne
JPK	jednolity plik kontrolny
LEX	Lex.pl, portal informacyjny o prawie, stanowieniu prawa i jego stosowaniu
m.in.	między innymi
n.	następne

np.	na przykład
nr	numer
op. cit.	*opus citatum* – dzieło cytowane
pkt	punkt
por.	porównaj
post.	postanowienie
poz.	pozycja
przyt.	przytoczono
r.	rok
red.	redakcja
s.	strona
sygn.	sygnatura
t.	tom
t.j.	tekst jednolity
tzw.	tak zwany
ust.	ustęp
z późn. zm.	z późniejszymi zmianami
zd.	zdanie
ze zm.	ze zmianami
zob.	zobacz

Wstęp

Przedmiotem pracy jest problematyka postępowania przygotowawczego w prawie karnym skarbowym. Uregulowania są analizowane w związku z możliwym wpływem postępowania karnego skarbowego na prowadzenie postępowania podatkowego. Analiza całego postępowania przygotowawczego, umożliwia ocenę wpływu postępowania na postępowanie podatkowe. Praca nie ma charakteru prawnoporównawczego postępowania karnego skarbowego i podatkowego, ze względu na założony inny cel badawczy.

Organy podatkowe często są krytykowane w literaturze za stosowanie regulacji prawnych dotyczących postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych do poprawy ściągalności należności podatkowych oraz usprawnienia prowadzenia postępowań podatkowych, które w założeniach ustawodawcy miały spełniać inną funkcję. Analiza tego zagadnienia posiada nie tylko aspekt teoretyczny, ale także praktyczny ze względu na stosowanie tych przepisów w praktyce. Zbadanie działania organów w sprawach podatkowych, dokonane z perspektywy przepisów regulujących postępowania karne skarbowe, może prowadzić do sformułowania wniosków zawierających także postulaty *de lege ferenda* odnoszące się do dosyć często nowelizowanego prawa podatkowego.

Wpływ postępowania przygotowawczego przejawia się w różnych instytucjach, a przykładem może być zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ustawa – Ordynacja podatkowa przewiduje przypadki, w których bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może ulec zawieszeniu. W jednym z nich ulega on zawieszeniu w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego. Ponieważ postępowanie karne skarbowe w stadium przygotowawczym może być prowadzone przez finansowe organy postępowania, które są także organami prowadzącymi postępowania w sprawach podatkowych, związek tych postępowań wydaje się istotny.

Zależność przepisów dotyczących postępowania podatkowego oraz karnego skarbowego w zakresie postępowania przygotowawczego z uwagi na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania stała się inspiracją do opracowania niniejszej rozprawy. Argumentem skłaniającym do analizy postępowania przygotowawczego w prawie karnym skarbowym był również brak opracowania monograficznego podejmującego tę tematykę. W pracy są analizowane wszystkie regulacje postępowania karnego skarbowego stosowane na etapie postępowania przygotowawczego, które mogą zostać wykorzystane przez finansowe organy postępowania, do prowadzenia postępowań podatkowych. W literaturze nie analizowano do tej pory zagadnienia wpływu postępowania

przygotowawczego na postępowanie podatkowe, z uwzględnieniem wszystkich regulacji związanych z postępowaniem przygotowawczym, istotnych dla tego zagadnienia. Dotychczasowe analizy prezentowane w literaturze, były ograniczone do pojedynczych problemów.

Jednym z celów pracy jest kierująca się obiektywizmem ocena zależności pomiędzy postępowaniem przygotowawczym a prawem podatkowym. W pracy nie ograniczono się do propozycji całkowitego zniesienia związku pomiędzy postępowaniem karnym skarbowym a postępowaniem podatkowym. Celem jest zaproponowanie 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. Wydaje się, że ustawodawca wskutek zmian przepisów Ordynacji podatkowej dąży do wdrożenia optymalnego związku pomiędzy przepisami karnymi skarbowymi oraz podatkowymi. Świadczy o tym fakt, że w stosunkowo krótkim czasie od wprowadzenia do prawa podatkowego instytucji związanych z postępowaniem przygotowawczym, tj. od 1 lipca 2003 r., przepisy podatkowe były wielokrotne modyfikowane w sposób znaczący. Wskazuje to na trudność określenia ostatecznej treści tej zależności i związane z tym podejmowane przez ustawodawcę próby pogodzenia fiskalnego interesu Skarbu Państwa oraz praw chroniących podatników.

Szczególne zainteresowanie etapem postępowania przygotowawczego związane jest przede wszystkim z organami prowadzącymi tę fazę procesu – z finansowymi organami postępowania przygotowawczego. Organy te są jednocześnie właściwe w zakresie tzw. postępowania podatkowego, prowadzonego na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że prowadząc podatkowe postępowanie wymiarowe, którego celem jest określenie wysokości zobowiązania podatkowego, mogą jednocześnie wpływać na to postępowanie jako organy właściwe w postępowaniu karnym skarbowym na etapie postępowania przygotowawczego. Rozprawa dokonuje także analizy kompetencji przysługujących finansowym organom postępowania przygotowawczego, będących jednocześnie organami podatkowymi w postępowaniach podatkowych prowadzonych na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej.

W pracy postawiono tezę badawczą, że sposób ukształtowania postępowania przygotowawczego w postępowaniu karnym skarbowym pozwala wpływać na

postępowanie podatkowe. Weryfikacji tej zasadniczej tezy służy potwierdzenie następujących tez pomocniczych:

1. konstrukcja przepisów postępowania karnego skarbowego, a także jego cele są złożone i powodują wydłużenie postępowania przygotowawczego, a ponadto mogą służyć jako usprawiedliwienie przedłużenia postępowania podatkowego;
2. sposoby wszczęcia postępowania przygotowawczego, także poprzez faktyczne podjęcie czynności procesowych, dają organom tego postępowania łatwość uruchomienia procedury karnej skarbowej, skutkującego wykorzystywaniem środków tego postępowania do prowadzenia postępowań podatkowych;
3. tożsamość faktyczna finansowych organów postępowania oraz organów podatkowych prowadzi do zwiększenia ich efektywności zarówno na gruncie postępowań podatkowych, jak i na gruncie karnych skarbowych;
4. finansowe organy postępowania przygotowawczego mają prymat nad innymi organami oskarżycielskimi a w wielu przypadkach uzyskały kompetencje prokuratora przez co nie podlegają istotnym ograniczeniom w zakresie kompetencji jak pozostałe, niefinansowe organy postępowania;
5. większość postępowań karnych skarbowych może być prowadzona w formie uproszczonej – dochodzenia; przepisy nie stawiają szczególnych wymogów co do czynności realizowanych w formie śledztwa; w trakcie śledztwa można podjąć czynności procesowe, których wyniki mogą zostać wykorzystane jako dowód w postępowaniu podatkowym;
6. przepisy regulujące postępowania karne skarbowe związane z regresem odpowiedzialności sprawcy prowadzą do przyspieszenia zakończenia postępowania podatkowego, a także uiszczenia związanych z przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym należności publicznoprawnych;
7. przesłanki związane ze spoczywaniem postępowania umożliwiają zawieszenie postępowania z przyczyn nieprecyzyjnie określonych w ustawie; czas trwania postępowania z uwagi na jego zawieszenie może być wydłużany bez zgody i wiedzy prokuratora;
8. postępowanie karne skarbowe zwykle jest nadzorowane przez finansowe organy postępowania przygotowawczego, a nie przez prokuratora, co ogranicza nadzór do struktur finansowych organów postępowania i może powodować wydłużenie postępowania karnego skarbowego a także podatkowego;

9. w wielu przypadkach czynności finansowych organów postępowania zostają wyłączone spod kontroli sądu, a nadzór sprawuje nadrzędny finansowy organ postępowania, który może podzielić stanowisko organu nadzorowanego, ograniczając obiektywność nadzoru;
10. wniesienie aktu oskarżenia umożliwia finansowemu organowi postępowania przygotowawczego ukierunkowanie postępowania karnego skarbowego, prowadzące do skutecznego skazania oskarżonego i wyegzekwowania należności publicznoprawnych, gdyby wymierzenie zobowiązania w postępowaniu podatkowym stało się niemożliwe.

W niniejszej rozprawie w celu weryfikacji postawionej tezy oraz zaproponowania modelu relacji pomiędzy postępowaniem karnym skarbowym a postępowaniem podatkowym przeprowadzono badania z zastosowaniem czterech metod. Zastosowano analizę dogmatycznoprawną, w wyniku której usystematyzowano przyjęte w regulacjach podatkowych oraz karnych skarbowych rozwiązania oraz ustalono zakresy pojęć stosowanych tam definicji. W pracy przekroczono ramy tej metody, proponując zmianę treści aktualnych przepisów. Zastosowanie metody dogmatycznoprawnej miało na celu ustalenie wpływu postępowania przygotowawczego na toczące się postępowanie podatkowe. W odniesieniu do regulacji związanych z zawieszeniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego dokonano analizy historycznoprawnej regulacji, która pokazała ewolucję tej instytucji. Analiza ta także zobrazowała związek postępowania karnego skarbowego oraz prawa podatkowego na przykładzie celów postępowania karnego skarbowego. W pracy, w następstwie przeprowadzenia analizy komparatystycznej (prawnoporównawczej), odniesiono się do funkcjonowania uregulowania zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w systemie niemieckim. Kryterium wyboru tego systemu związane jest z występowaniem w nim analogicznego związku prawa karnego skarbowego i zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz mniejszą niż w Polsce luką podatkową (rozbieżności pomiędzy teoretycznymi wpływami z podatków, obliczonymi w świetle wszystkich aktualnych ustaw i przepisów, a rzeczywistymi wpływami)[1]. Funkcjonowanie instytucji istotnych z punktu widzenia tematu badawczego pracy i tezy, w praktyce przedstawia analiza statystyczna,

[1] Por. Decyzję Komisji z dnia 24 lipca 1998 r. w sprawie postępowania w przypadkach nadużyć finansowych w zakresie podatku VAT (rozbieżności między teoretycznymi wpływami z podatku VAT i rzeczywistymi wpływami z podatku VAT) dla celów zbiorczej rachunkowości narodowo-gospodarczej (98/527/WE), art. 1, http://eur-lex.europa.eu, nr 31998D0527.

przeprowadzona na podstawie danych uzyskanych z Ministerstwa Finansów (Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej).

Rozprawa składa się z dziewięciu rozdziałów. W rozdziale I omówiono strukturę postępowania karnego skarbowego, cele postępowania przygotowawczego, a także specyficzne cele finansowe, o których mowa w art. 114 k.k.s., związane wyłącznie z postępowaniem przygotowawczym w postępowaniu karnym skarbowym. Omówiono zadania postępowania przygotowawczego w aspekcie możliwości przedłużenia tego stadium postępowania. Analizując treść art. 2 i 297 k.p.k. oraz art. 114 k.k.s., odniesiono się do zmian tych regulacji w ujęciu historycznym. W rozdziale tym wykazano, że technika stosowania prawa polegająca na odesłaniu do przepisów Kodeksu postępowania karnego może prowadzić do wydłużenia prowadzenia postępowania. Na ekonomikę procesową istotny wpływ mają także cele ogólnej procedury karnej, które znajdują pełne zastosowanie na gruncie postępowania karnego skarbowego, a ponadto są uzupełnione o specyficzne cele wyrażone w Kodeksie karnym skarbowym.

W rozdziale II dokonano analizy podstaw wszczęcia postępowania przygotowawczego, włącznie z instytucjami obejmującymi samodenuncjację sprawcy. Analiza wskazuje, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie napotyka istotnych przeszkód, a szeroki zakres źródeł informacji o przestępstwie lub wykroczeniu umożliwia, zwłaszcza finansowym organom postępowania przygotowawczego, podjęcie postępowania. W rozdziale tym wykazano, że postępowanie karne skarbowe może być zakończone lub nie podlegać wszczęciu, w sytuacji uiszczenia wszystkich należności publicznoprawnych wskutek zastosowaniu instytucji degresujących odpowiedzialność karną skarbową. Osiągnięcie fiskalnego celu postępowania prowadzi zwykle do jego umorzenia, bez ponoszenia odpowiedzialności karnej skarbowej. Rozdział przedstawia także możliwości przesunięcia przez finansowy organ postępowania, granicy fazy postępowania w sprawie (*in rem*), chociaż na danym etapie sprawcy powinny już zostać postawione zarzuty.

W rozdziale III poddano analizie strony postępowania przygotowawczego, ze szczególnym uwzględnieniem organów finansowych. Kierunek analizy jest związany z tożsamością podmiotową organów prowadzących postępowania podatkowe i karne skarbowe, co pozwala przyjąć założenie o wysokim stopniu wpływu tych organów na obydwa rodzaje postępowań, które są ukierunkowane na wydanie skutecznej decyzji podatkowej. Zostaje także wykazana przewaga w działaniu finansowych organów postępowania przygotowawczego nad pozostałymi organami postępowania

przygotowawczego, z racji posiadanych przez nie kompetencji w sprawach podatkowych oraz informacji pozyskanych w prowadzonych równolegle sprawach podatkowych.

Rozdział IV zawiera analizę dwóch form prowadzenia postępowania którymi są dochodzenie oraz śledztwo. Badania o charakterze statystycznym prowadzone nad tym zagadnieniem potwierdzają, że większość spraw karnych skarbowych można przeprowadzić w prostszej formie postępowania – dochodzeniu. W ten sposób ogranicza się nadzór prokuratora nad postępowaniem, na rzecz finansowych organów postępowania sprawujących ten nadzór. W rozdziale tym dokonano analizy wszystkich trybów, w których mogą być prowadzone postępowania, z punktu widzenia możliwości wykorzystania ich do prowadzenia postępowań podatkowych, z uwagi na cechy szczególne tych trybów.

W rozdziale V dokonano analizy zagadnień związanych z zakończeniem postępowania przygotowawczego, we wszystkich możliwych formach, także konsensualnych, umorzenia postępowania oraz formy tymczasowej, polegającej na zawieszeniu postępowania. Zostało również poruszone zagadnienie czasu trwania postępowania przygotowawczego, ze szczególnym uwzględnieniem możliwości przedłużenia przez finansowe organy, podstawowych okresów trwania postępowania. Badania dowodzą, że wydłużenie postępowania prowadzonego w formie dochodzenia może być wyłączone z kontroli prokuratora lub sądu, z przyznaniem organom finansowym znacznej swobody w tym zakresie. Analiza dotyczy obydwu form, w jakich może być prowadzone postępowanie przygotowawcze, a zatem śledztwa i dochodzenia, które prowadzą do zakończenia postępowania przygotowawczego.

Rozdział VI porusza zagadnienie nadzoru i kontroli nad postępowaniem w stadium przygotowawczym, ze szczególnym uwzględnieniem postępowania prowadzonego przez finansowe organy postępowania. Analizie podlegają typy decyzji procesowych wydawane przez organy w trakcie prowadzonego postępowania, z punktu widzenia konieczności ich zatwierdzenia przez prokuratora, finansowy organ nadrzędny albo sąd. Dokonano także porównania nadzoru sprawowanego nad finansowymi organami postępowania, z nadzorem w przypadku, gdy postępowanie przygotowawcze jest prowadzone przez prokuratora, wykazując, że prokurator częściej podlega nadzorowi sądu niż finansowy organ postępowania.

W rozdziale VII przeanalizowano czynności sądu realizowane w postępowaniu przygotowawczym. Analiza ta związana jest z rolą sądu jako organu rozstrzygającego kwestie zażaleń dotyczących odmowy wszczęcia lub umorzenia postępowania

przygotowawczego a także jako organu nadzorczego, którego zgoda jest konieczna do przeprowadzenia czynności procesowej. Badane są także różnice w nadzorze sądowym nad prokuratorem oraz finansowymi organami postępowania w przypadku zażaleń składanych na czynności tych organów. W rozdziale tym poruszono także zagadnienie nadzoru nad finansowymi organami postępowania, w konfiguracji procesowej, w której organy te uzyskują kompetencje prokuratora. Poza nadzorem sąd wykonuje w postępowaniu przygotowawczym także inne czynności, które należy kwalifikować odrębnie, do których można zaliczyć w szczególności przesłuchanie świadka w postępowaniu przygotowawczym przez sąd czy też zabezpieczenie majątkowe. Czynności te mogą wykorzystać organy w celu efektywnego prowadzenia postępowania podatkowego, zwłaszcza jeśli chodzi o pozyskanie dowodów.

Rozdział VIII dotyczy zagadnień związanych z aktem oskarżenia jako skargą zasadniczą wieńczącą postępowanie karne skarbowe i wyznaczającą granice oskarżenia. Granice te po złożeniu aktu oskarżenia mogą ulegać rozszerzeniu, jeżeli równolegle prowadzone postępowanie podatkowe wykaże inne czyny. Przepisy Kodeksu postępowania karnego stosowane odpowiednio w sprawach karnych skarbowych dopuszczają bowiem uzupełnienie oskarżenia. W tej części pracy przeanalizowano możliwość złożenia aktu oskarżenia w uproszczonej formie, a także ustną, uzupełniającą formę aktu oskarżenia. Poruszone zostało także zagadnienie uprawnień oskarżycielskich finansowych organów postępowania, dzięki którym możliwe jest kwalifikowanie przez nie czynów także na podstawie przepisów prawa karnego dotyczących przestępstw powszechnych, z uwagi na zbieg przepisów. Kwalifikacja na podstawie przepisów k.k. może doprowadzić do skazania, pomimo że na gruncie k.k.s. dany czyn uległ już przedawnieniu.

W rozdziale IX dokonano analizy związku pomiędzy wszczęciem postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe a zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Została przeprowadzona analiza dwóch systemów prawnych, polskiego i niemieckiego, związana z instytucją zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W rozdziale tym dokonano oceny proporcjonalności możliwych do zastosowania środków w celu wyegzekwowania zobowiązania podatkowego.

We wnioskach końcowych udzielono odpowiedzi na postawioną tezę główną oraz tezy pomocnicze, a także sformułowano postulaty *de lege ferenda*. Teza główna oraz pomocnicze znajdują potwierdzenie w dokonanej analizie.

Rozdział I
Struktura i cele postępowania karnego skarbowego

1. Struktura przepisów postępowania karnego skarbowego

W literaturze rozróżnia się postępowanie podatkowe w ujęciu ścisłym (*sensu stricto*) oraz szerokim (*sensu largo*). W ścisłym tego słowa znaczeniu, postępowanie podatkowe to procedura o charakterze jurysdykcyjnym, której celem jest rozstrzygnięcie sprawy przez wydanie decyzji. W tym znaczeniu procedura obejmuje wyłącznie czynności od momentu wszczęcia postępowania do wydania decyzji wymiarowej. Etap ten reguluje dział IV o.p. zatytułowany „Postępowanie podatkowe". Postępowanie w szerokim rozumieniu obejmuje czynności proceduralne wykonywane przez podatnika, a także przez organy podatkowe oraz inne podmioty, mające na celu ujawnienie i wyznaczenie wysokości zobowiązania podatkowego oraz jego realizację[2]. Na czynności te składa się samoobliczenie podatku dokonywane przez podatnika w formie deklaracji podatkowej, a także podejmowane przez organy podatkowe procedury zmierzające do weryfikacji poprawności samoobliczenia podatku poprzez czynności sprawdzające lub kontrolę podatkową dokonywane poza postępowaniem jurysdykcyjnym.

W pracy, z uwagi na analizę wpływu modelu postępowania przygotowawczego na postępowania podatkowe, przez postępowanie podatkowe należy rozumieć ujęcie szerokie tego postępowania. Umożliwia to bowiem pełne zbadanie wpływu modelu postępowania przygotowawczego na postępowanie podatkowe.

Wpływ jest analizowany w formie bezpośredniej, w której przepisy postępowania podatkowego odnoszą się *expressis verbis* do postępowania przygotowawczego jak w przypadku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wykorzystywania dowodów w postępowaniu podatkowym, jak i pośrednim, związanym z tożsamością organów podatkowych i finansowych organów postępowania przygotowawczego, stosowania instytucji prowadzących do regresu odpowiedzialności karnej skarbowej, pozyskiwania informacji dla potrzeb postępowania przygotowawczego.

Postępowanie przygotowawcze w postępowaniu karnym skarbowym jest oparte na recypowanych na podstawie art. 113 k.k.s. przepisach Kodeksu postępowania karnego, jednak z uwzględnieniem modyfikacji związanych z odmiennością postępowania karnego

---

[2] Por. R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2005, s. 11 i n.

skarbowego, uregulowanych w autonomicznych przepisach umieszczonych w tytule II k.k.s., zatytułowanym: „Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe". Autonomia k.k.s. polega na tym, że zawiera on własne regulacje proceduralne w przepisach od art. 113 do art. 191. Kodeks karny skarbowy ma dążyć do unifikacji procedury w sprawach karnych, przyjmując generalne założenie, że w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego, „jeżeli przepisy niniejszego kodeksu nie stanowią inaczej"[3]. Unifikacja ma zatem polegać na stosowaniu przepisów ogólnej procedury karnej do postępowań karnych skarbowych, na podstawie art. 113 k.k.s. Ustawodawca nie poprzestał wyłącznie na „odpowiednim" stosowaniu przepisów. Zastosowano więc technikę odesłania, z pominięciem materii wyraźnie uregulowanej w k.k.s., która ma charakter autonomiczny i nie wymaga uzupełniającego stosowania przepisów k.p.k. W uzasadnieniu do projektu ustawy Kodeks karny skarbowy wskazano, że „współcześnie formuła «odpowiedniego» stosowania przepisów prawa nie jest już optymalną techniką formułowania tekstu ustawy karnej"[4]. Oznacza to, że wskutek zastosowania przedmiotowej techniki legislacyjnej stosowanie przepisów k.p.k. może prowadzić do problemów interpretacyjnych, a w konsekwencji do ewentualnego sporu między uczestnikami postępowania, skutkującego w szczególności wydłużeniem procesu karnego skarbowego. Z analizy uzasadnienia do projektu ustawy Kodeks karny skarbowy można wyciągnąć wniosek, iż ustawodawca wskazuje, że odpowiednie stosowanie przepisów, o którym mowa w art. 113 k.k.s., musi stanowić proces dwuetapowy. Najpierw należy sprawdzić, które przepisy proceduralne zawarte w k.k.s. mają charakter autonomiczny, a następnie, wobec braku przepisów autonomicznych, można zastosować przepisy k.p.k., jednak – jak wskazuje literalnie art. 113 k.k.s. – odpowiednio. Prowadzi to do kolejnej konkluzji, że stosowanie w praktyce przepisów proceduralnych dla celów prowadzenia postępowania karnego skarbowego jest bardziej złożone, niż przepisów proceduralnych dla celów prowadzenia postępowań w stosunku do przestępstw powszechnych.

Zagadnienie odpowiedniego stosowania przepisów jest szerokie i może przyjąć różne formy oraz przypadki. Wybór odpowiedniej z nich może nastręczać trudności dla organu postępowania. Dla przykładu można podać, że odpowiednie stosowanie przepisów

---

[3] *Nowa Kodyfikacja Karna*, z. 25, *Kodeks karny skarbowy*, wyd. Ministerstwo Sprawiedliwości Departament Kadr i Szkolenia, Warszawa 1999, s. 252.
[4] Uzasadnienie Kodeksu karnego skarbowego, Warszawa 1999, s. 30.

k.k. na gruncie k.k.s. poprzez dyrektywę odpowiedniego stosowania części materialnej k.k., wyrażoną w art. 20 § 2 k.k.s., a zatem funkcjonalnie takiego samego przepisu jak art. 113 k.k.s. dla przepisów proceduralnych k.p.k., może prowadzić do istotnych sporów interpretacyjnych. Wskutek odpowiedniego stosowania przepisów k.k. w sprawach karnych skarbowych wpływ orzecznictwa[5] doprowadził do praktycznego wprowadzenia do k.k.s. środka karnego (w formie świadczenia pieniężnego), który nie jest przewidziany przez regulacje k.k.s. Wskazany przypadek jest dowodem na złożoność procesu odpowiedniego stosowania przepisów prawa, którego skutkiem może być długi czas trwania postępowania karnego skarbowego.

W literaturze prawa karnego, a także prawa karnego skarbowego, zagadnienie odpowiedniego stosowania przepisów postępowania karnego doczekało się szerokiego omówienia[6].

Odpowiednie stosowanie przepisów może przyjąć następujące formy:

- stosowania wprost – kiedy przepisy k.p.k. są recypowane na gruncie postępowania k.k.s. bez żadnej zmiany,
- stosowania zmodyfikowanego, w którym przepisy k.p.k. są recypowane z pewnymi zmianami, usprawiedliwionymi odmiennością stanu faktycznego, do którego stosowany jest odpowiednio przepis,
- niestosowania, kiedy przepisy k.p.k. nie mogą być stosowane wobec ich bezprzedmiotowości albo sprzeczności.

Stosowanie wprost jest możliwe co do zasady w przypadkach, w których przepisy k.k.s. nie przewidują danej regulacji na gruncie swoich przepisów[7].

Stosowanie zmodyfikowane wyróżnia dodatkowo sześć rodzajów przypadków: zmiana prosta (podstawienie jednego pojęcia w miejsce drugiego), zmiana polegająca na zmianie przepisów, zmiana z pewną ogólną wskazówką ustawodawcy, zmiana części

---

[5] Post. SA z 16.5.2002 r., sygn. II AKo 245/02, Legalis nr 56134, zgodnie z którym sąd uznał że możliwe jest stosowanie na gruncie k.k.s. środka karnego określonego w art. 49 k.k.; G. Łabuda, T. Razowski, *Glosa do postanowienia s.apel. z dnia 16 maja 2002 r., II AKo 245/02*, Prok. i Pr. 2003, nr 3, s. 104.

[6] Z. Siwik, *„Odpowiednie" stosowanie przepisów kodeksu karnego w prawie karnym skarbowym (studium na tle systemu środków penalnych)*, Przegląd Prawa i Administracji tom XXIII, Wrocław 1987, s. 97 i n.; *idem*, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993, s. 55 i n.; F. Prusak, W. Świda, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1990, s. 11; J. Raglewski, *Stosunek przepisów części ogólnej nowego kodeksu karnego do innych ustaw przewidujących odpowiedzialność karną*, PS 1998, nr 7–8, s. 19 i n.; M. Świetlicka, „Odpowiednie" stosowanie kodeksu postępowania karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, Prok. i Pr. 2006, nr 10, s. 69 i n.

[7] G. Łabuda, T. Razowski, *Glosa* ..., s. 105.

przepisu z uwagi na odrębność k.k.s., zmiana części przepisu z uwagi na dyrektywę jednolitości systemowej, zmiana z uprzednim wyjaśnieniem, czy i jaki przepis obowiązuje[8]. Stosowanie zmodyfikowane obarczone jest więc koniecznością przeprowadzenia indywidualnej analizy przypadku, która pozwoli wskazać na konkretny przypadek (formę) „odpowiedniego stosowania przepisów k.p.k. na gruncie postępowania karnego skarbowego.

Niestosowanie może wynikać z treści regulacji prawnych albo z braku możliwości zastosowania danej normy z uwagi na odmienność i specyfikę danego stanu faktycznego[9].

W k.k.s. w art. 113 § 2 i 3 jasno określono, które przepisy Kodeksu postępowania karnego nie znajdują zastosowania na gruncie postępowań karnych skarbowych. Jednak wyłączenie stosowania określonych przepisów k.p.k. może przełożyć się na wydłużenie postępowania, w szczególności wskutek eliminacji istotnych przepisów regulujących instytucje wpływające na skrócenie długości postępowania. Część z tych wyłączeń ma charakter oczywisty, wynikają one z istoty postępowania karnego skarbowego i są uzasadnione. Mowa tu w szczególności o przepisach k.p.k. o pokrzywdzonym i o mediacji (art. 113 § 2 pkt 1 k.k.s.). Pokrzywdzony w sensie ścisłym nie występuje na gruncie czynów określonych w k.k.s., jako że godzą one w porządek finansowy, a nie w czyjekolwiek indywidualne dobro prawne[10]. Pozostałe wyłączenia mogą mieć dla organów postępowania przygotowawczego cel związany z wyrównaniem uszczerbku należności publicznoprawnych. Mowa w tym przypadku o mediacji (art. 23a k.p.k.), która polega na doprowadzeniu do porozumienia oskarżonego z pokrzywdzonym. Wskutek braku stosowania instytucji mediacji w postępowaniach karnych skarbowych postępowanie to nie może ulec przyspieszeniu w oparciu o jeden z celów tej instytucji, jakim jest przyspieszenie biegu postępowania[11].

Niestosowanie w postępowaniu karnym skarbowym przepisu art. 325f k.p.k. (w zw. z art. 113 § 2 pkt 2 k.k.s.) jest kolejnym przykładem na to, że niestosowanie przepisów k.p.k. może prowadzić do wydłużenia postępowania, oznacza bowiem niefunkcjonowanie na gruncie Kodeksu karnego skarbowego tzw. postępowania rejestrowego i umorzenia

---

[8] Z. Siwik, *Systematyczny komentarz…*, s. 58.
[9] Uchw. SN z 30.1.2001 r., sygn. I KZP 50/00, OSNKW 2001 r., nr 3, poz. 16; uchw. SN z 6.12.2001 r., sygn. III CZP 41/00, OSNCP 2001, nr 4, poz. 57.
[10] Zob. rozumienie pojęcia dobra prawnego na gruncie prawa karnego w: S. Dudziak, *Zaskarżanie postanowień o odmowie wszczęcia i umorzeniu postępowania przygotowawczego po nowelizacji art. 306 k.p.k.*, Prok. i Pr. 2013, nr 10, s. 78-79.
[11] A. Rękas, *Mediacja w polskim prawie karnym*, Ministerstwo Sprawiedliwości, Warszawa 2011, s. 18.

rejestrowego. Konstrukcje te umożliwiają umorzenie dochodzenia, z wpisaniem sprawy do rejestru, już po 5-dniowym postępowaniu, jeżeli dokonane czynności nie stwarzają podstaw do wykrycia sprawcy w toku dalszych czynności. Ustawodawca uzasadniając ustawę z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw[12], która wprowadziła przytoczone wyłączenia, jako przyczynę wskazał „swoistą odrębność postępowania" unormowanego w k.k.s. (s. 131 uzasadnienia). Sposób ujawniania przestępstw i wykroczeń karnych skarbowych, dokonywany co do zasady przez finansowe organy postępowania przygotowawczego, daje szerokie szanse identyfikacji sprawców, co potencjalnie wyłączałoby możliwość dokonywania umorzenia dochodzenia w tym trybie. Ponieważ postępowanie karne skarbowe może pełnić funkcje dodatkowe, polegające na wydłużeniu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, utrzymywanie regulacji związanych z postępowaniem rejestrowym mogłoby skłaniać w niektórych przypadkach do szybkiego kończenia spraw. Nie byłoby to celowe z punktu widzenia efektywności ściągania zobowiązań podatkowych.

Przepis art. 113 k.k.s. wyłącza ponadto możliwość, z uwagi na wagę tych spraw, stosowania w sprawach o wykroczenia skarbowe środków zapobiegawczych w formie listu gończego i zarządzania poszukiwań (§ 3 pkt 1), ale nie eliminuje innych środków przymusu procesowego, takich jak zatrzymanie osoby, przymusowe doprowadzenie, kary porządkowe czy zabezpieczenie majątkowe, zawierając w tej materii także własne rozwiązania uwzględnione w przepisach art. 129–132a oraz 150 § 3 i 4 k.k.s. Zastosowanie w k.k.s. swoistych rozwiązań związanych ze środkami zapobiegawczymi niekoniecznie musi wyłączać faktyczne stosowanie przez organy postępowania przygotowawczego praktyki związanej ze stosowaniem środków zapobiegawczych, jednak wypracowanej na gruncie k.p.k. i dotyczącej środków obowiązujących w powszechnym prawie karnym. To z kolei może prowadzić do błędów w stosowaniu rozwiązań swoistych, funkcjonujących na gruncie k.k.s. i do wydłużenia postępowania przygotowawczego, w szczególności w sytuacji skarżenia zastosowanych przez organy postępowania przygotowawczego środków zapobiegawczych.

Wyłącza się także, w sprawach o wykroczenia skarbowe, wskutek przyjęcia, że wykroczenia skarbowe nie są ścigane na takich zasadach, jak wykroczenia pospolite, stosowanie następujących przepisów powszechnej procedury karnej (art. 113 § 3 pkt 2

[12] Dz. U. Nr 178, poz. 1479.

k.k.s.): art. 18 § 1, art. 400, art. 562 § 2 i art. 589a–589f, art. 590–607zc, art. 611g–611s oraz art. 615 k.p.k.

Jednak przytoczone wyłączenia stosowania k.p.k., określone w art. 113 § 2 i 3 k.k.s., mogą nie być oczywiste i nie prowadzić do definitywnego wyłączenia stosowania przepisów tam powołanych. Dodatkowo odesłanie może mieć „charakter podwójny", ponieważ k.p.k. reguluje materię postępowań szczególnych, w wypadku których najpierw znajdują zastosowanie przepisy im właściwe, a potem przepisy Kodeksu karnego skarbowego o charakterze ogólnym, a na końcu jeszcze odpowiednio stosowane przepisy Kodeksu postępowania karnego[13]. Technika wyłączeń i odpowiedniego stosowania przepisów zastosowana 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 a organami. Może się to wiązać z wydłużeniem postępowania przygotowawczego.

Pomimo tych wyłączeń i nazwania w Kodeksie karnym skarbowym tytułu II: „Postępowanie w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe", postępowanie to opiera się na modelu procesu karnego uregulowanego w k.p.k. Oznacza to, że postępowanie karne skarbowe kieruje się podstawowymi zasadami procesu karnego, w szczególności zasadą prawdy materialnej, traktowaną w procedurze karnej jako naczelna. Zasada ta została określona w art. 2 § 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), zgodnie z nią podstawą wszelkich rozstrzygnięć powinny być prawdziwe ustalenia faktyczne. W literaturze przyjmuje się, że zgodnie z powyższą zasadą istotą procesu karnego, w tym także karnego skarbowego, jest dotarcie do rzetelnej i obiektywnej wiedzy o jego przedmiocie, jakim jest czyn zabroniony. Inne zasady procesowe muszą być podporządkowane powyższej naczelnej zasadzie, zaś oparte na podporządkowanych zasadach uregulowania procesowe powinny zmierzać do realizacji celów i zadań postępowania karnego[14], w tym także karnego skarbowego (art. 113 k.k.s.).

W szczególności istotna jest zasada szybkości postępowania karnego skarbowego, pod warunkiem, że nie pozostaje w sprzeczności z interesem prawdy materialnej[15]. Dlatego w świetle zasady prawdy materialnej niedopuszczalne jest dokonywanie ustaleń faktycznych i realizacji zadań postępowania karnego skarbowego, głównie w kontekście szybkości,

---

[13] T. Razowski, *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego*, komentarz do art. 113, t. 2, LEX 2009.
[14] S. Waltoś, *Proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2003, s. 1.
[15] M. Cieślak, *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Warszawa 1971, s. 351–353.

powodując pobieżne gromadzenie dowodów, a w konsekwencji prowadząc do uchybień w zakresie procesu dowodzenia oraz innych błędów procesowych związanych z zagwarantowaniem uprawnień stron procesowych i możliwością ich rzeczywistego udziału w procesie karnym. Nadmierne stosowanie w trakcie prowadzenia postępowania jego naczelnej zasady powoduje, iż pomimo potencjalnego jej nadużywania przez organy postępowania przygotowawczego, trudno będzie zarzucać wydłużanie tego postępowania, nawet jeżeli organ będzie nadzwyczaj wnikliwie prowadził czynności. Tego rodzaju przedłużenie prowadzenia czynności proceduralnych znajdzie uzasadnienie w zasadzie prawdy materialnej[16]. Trzeba ponadto mieć na uwadze, że w trakcie procesu sam oskarżony, będący równocześnie podatnikiem, przedstawia co do zasady nowe dowody na swoją obronę, a te wymagają przenalizowania przez organ postępowania. Oskarżony nieświadomy konsekwencji prawnych, może pośrednio wpływać na okres przedawnienia wymierzanego w stosunku do niego zobowiązania podatkowego. Ponieważ poziom wnikliwości analizy tych dowodów zależy głównie od organu postępowania przygotowawczego i jest trudny do weryfikacji, to zasada prawdy materialnej może efektywnie służyć organom postępowania przygotowawczego do uzasadniania długości trwania tego postępowania, pomimo że zdaniem oskarżonego staje się ono przewlekłe.

Tytuł II k.k.s. uwzględnia w szczególności konstrukcje zapewniające efektywny udział w postępowaniu finansowym organom postępowania przygotowawczego, jednocześnie wprowadzając do k.k.s. kolejną formę odesłania do przepisów k.p.k. Pomimo znacznej samodzielności organów, na które scedowano kompetencje prokuratora w sprawach określonych w art. 122 k.k.s., wykonanie niektórych z czynności wymaga wystąpienia z wnioskiem do prokuratora (art. 122 § 2 k.k.s.). Konieczność wystąpienia z przedmiotowym wnioskiem prowadzi do zwiększenia złożoności podejmowanych przez finansowy organ postępowania przygotowawczego czynności, w trakcie prowadzonego postępowania przygotowawczego, a w konsekwencji – do wydłużenia postępowania w stosunku do postępowania prowadzonego przez samego prokuratora na podstawie k.p.k. Forma odesłania zawarta w art. 122 k.k.s. polega bowiem na „scedowaniu" niektórych uprawnień i obowiązków prokuratora na finansowe organy postępowania przygotowawczego prowadzące dochodzenie, a innych – na sprawujące nadzór w tej formie

[16] Por. J. Skorupka (red.), W. Jasiński (red.), *Rzetelny proces karny. Materiały konferencji naukowej, Trzebieszowice, 17–19 września 2009 r.*, Warszawa 2010, s. 19 i n.

postępowania organy nadrzędne nad finansowymi organami postępowania przygotowawczego.

Unormowania zawarte w art. 122 § 1 k.k.s. są konsekwencją faktu, że w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, finansowe organy postępowania przygotowawczego spełniają w zakresie ścigania i oskarżania te same zadania, które w postępowaniu karnym, toczącym się według zasad Kodeksu postępowania karnego, ma do spełnienia prokurator. Dlatego też w wielu przepisach Kodeksu postępowania karnego dotyczących prokuratora ustawodawca „zrównuje" w sensie procesowym finansowy organ postępowania przygotowawczego z prokuratorem[17]. Zrównanie, o którym mowa powyżej, nie ma jednak charakteru absolutnego, część bowiem kompetencji prokuratora wkraczających w obszar praw i wolności obywatelskich gwarantowanych przez Konstytucję, na przykład w zakresie otwarcia korespondencji, nie została przekazana do finansowych organów postępowania przygotowawczego na podstawie art. 122 § 1 k.k.s.[18] Oznacza to, że skorzystanie z tych kompetencji przez finansowy organ postępowania przygotowawczego jest związane z koniecznością wystąpienia z wnioskiem do prokuratora o dokonanie czynności, a prokurator z kolei powinien wystąpić z takim wnioskiem do sądu. Dochodzi zatem do „spiętrzenia"[19] wniosków o dokonanie czynności procesowej. Oznacza to, że finansowy organ postępowania przygotowawczego, poza przypadkiem niecierpiącym zwłoki (art. 122 § 2 k.k.s.), chcąc uzyskać korespondencję, może uruchomić długą i wieloetapową procedurę, wydłużającą postępowanie przygotowawcze. Dodatkowo wskutek wydłużenia procedury część dowodów może ulec utracie, co negatywnie wpłynie na ekonomię procedury karnej skarbowej, w szczególności z uwagi na konieczność uzupełnienia materiału dowodowego.

2. Cele postępowania przygotowawczego

Postępowanie karne skarbowe, jest prowadzone w celu zapewnienia prawidłowych i skutecznych sposobów ścigania sprawców przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych za naruszenie interesów Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, a także Wspólnot Europejskich, w zakresie podatków, ceł, obrotu dewizowego i gier losowych (art. 114 § 1 k.k.s.)

---

[17] Z. Gostyński, *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2000, s. 64.
[18] *Ibidem.*
[19] *Ibidem*, s. 116.

Postępowanie karne skarbowe jest jednocześnie częścią postępowania karnego, które stosuje się w procedurze karnej skarbowej poprzez odesłanie uregulowane w art. 113 k.k.s. Oznacza to, że wszystkie cele postępowania karnego, które zostały określone w k.p.k. z uwagi na brak wyłączenia znajdują zastosowanie także w procedurze karnej skarbowej. Legislacyjna technika odesłania stosowana w k.k.s. prowadzi więc do rozszerzenia zakresu celów postępowania karnego skarbowego, które powinno realizować własny cel określony w art. 114 § 1 k.k.s oraz cele procedury karnej. Prowadzi to do rozszerzenia złożoności postępowania karnego skarbowego z uwagi na konieczność realizacji celów postępowania, zarówno procedury karnej, jak i karnej skarbowej, oraz wymóg odpowiedniego stosowania przepisów na zasadach określonych w art. 113 k.k.s. Na złożoność procesu prowadzenia postępowania karnego skarbowego w praktyce stosowania tego prawa składają się ponadto nowelizacje przepisów k.p.k., dotyczące celów postępowania, przeprowadzane wielokrotnie na przestrzeni czasu i wpływające jednocześnie, z uwagi na odesłanie z art. 113 k.k.s., na model prowadzenia postępowania karnego skarbowego. Istotne zmiany przepisów proceduralnych opisane dalej powodują, że organy postępowania przygotowawczego mogą mieć w praktyce dodatkowe argumenty potwierdzające trudności w stosowaniu znowelizowanych regulacji, przez co postępowanie ulega wydłużeniu. Trzeba mieć na uwadze fakt, że przyzwyczajenie do dotychczasowego stanu prawnego i konieczność przygotowania merytorycznego do nowych regulacji negatywnie wpływa na czas prowadzenia postępowania przygotowawczego i może znajdować obiektywne uzasadnienie. Może bowiem nie być jednolitości w podejściu do nowego modelu postępowania, a w skrajnych przypadkach organy postępowania przygotowawczego mogą działać według poprzedniego modelu[20]. Im dalej idąca zmiana modelu procesu ma miejsce, tym większe ryzyko wydłużenia w praktyce czasu trwania postępowania.

Wspomniana powyżej zmiana modelu postępowania karnego skarbowego wiąże się z modyfikacją celów postępowania karnego, określonych w art. 2 § 1 k.p.k., które są stosowane odpowiednio na podstawie art. 113 k.k.s. do postępowania w sprawach karnych skarbowych. Przepis ten wskazuje na zasadę trafnej reakcji karnej, będącą wyrazem zasady sprawiedliwości, polegającą na tym, aby sprawca przestępstwa został wykryty i pociągnięty

[20] J. Skała, *O sytuacji prokuratury w obliczu nadchodzącej zmiany filozofii procesu*, G.Prawna z 9 października 2014 r., wydanie elektroniczne.

do odpowiedzialności karnej, a osoba, której nie udowodniono winy, nie poniosła tej odpowiedzialności[21].

Zadania oraz zasady postępowania karnego, które wpływają na model tego postępowania, są uzupełnione celami określonymi w art. 297 § 1 k.p.k., które stosuje się odpowiednio do postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 113 k.k.s. Nowelizacje celów określonych w art. 297 § 1 pkt 4 i 5 k.p.k. dokonywane na przestrzeni czasu wpływały na model postępowania przygotowawczego, a wskutek zmiany modelu – także na czas trwania postępowania. W kontekście celów postępowania przygotowawczego oraz tezy pomocniczej niniejszej pracy, dotyczącej zawieszenia biegu przedawnienia, istotny jest art. 70 § 6 pkt 1 o.p., stanowiący o zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego w chwili wszczęcia postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe. W okresie jego obowiązywania cele postępowania przygotowawczego zawarte w art. 297 k.p.k., stosowane także do postępowań w sprawie przestępstw karnych skarbowych ulegały istotnym modyfikacjom. W tym okresie ścierały się ze sobą dwa nurty: jeden mający na celu wzmocnienie funkcji postępowania przygotowawczego i nałożenie na niego zadań szczegółowego wyjaśnienia sprawy, a drugi przenoszący punkt ciężkości wyjaśnienia sprawy na etap jurysdykcyjny. Ujęcie celów postępowania przygotowawczego określonych w art. 297 § 1 pkt 4 i 5 k.p.k., dotyczących wyjaśnienia okoliczności sprawy oraz zebrania dowodów, było przedmiotem kilku kolejnych zmian o całkowicie przeciwstawnym kierunku, które zostaną przeanalizowane w dalszej części poniższego rozdziału. Tak znaczące zmiany, wpływające na istotę postępowania przygotowawczego, były obiektywnie dobrym uzasadnieniem wydłużenia możliwości prowadzenia postępowania przygotowawczego, nawet jeżeli obowiązujący w danym czasie model postępowania nie kładł nacisku na stadium przygotowawcze. Kluczowe zmiany przepisów co do zasady prowadzą do trudności stosowania nowego stanu prawnego. Poszerzone możliwości wykorzystywania postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe, w stanie prawnym obowiązującym od dnia 12 lipca 2007 r., związane były dodatkowo z szerokim zakresem stosowania przepisów o.p., które prowadziły do zawieszenia biegu przedawnienia także w sytuacji braku formalnego wszczęcia postępowania przygotowawczego, jeszcze na etapie postępowania sprawdzającego. Kwestia

[21] K. Woźniewski, *Zasada trafnej reakcji karnej – art. 2 § 1 pkt 1 k.p.k. po nowelizacji z dnia 27 września 2013 roku*, Gdańsk 2015, tom XXXIII, s. 425.

ta zostanie szczegółowo przeanalizowana w rozdziale II, a także w rozdziale IX niniejszej pracy.

W tym miejscu, w związku z analizą celów postępowania przygotowawczego, należy zasygnalizować, że możliwość wykorzystania przepisów postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe zmieniała się w czasie z uwagi na nowelizacje k.p.k. oraz o.p., od których to przepisów zależy możliwość zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Analiza tych regulacji prowadzi do jednoznacznych wniosków, wskazujących na występowanie istotnej zależności pomiędzy przepisami regulującymi prowadzenie postępowań w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe a z przepisami o.p. Zakres okoliczności sprawy do wyjaśnienia na etapie postępowania przygotowawczego wpływa bezpośrednio na długość tego etapu. W konsekwencji, szeroki zakres okoliczności sprawy wzmacnia rolę finansowych organów postępowania przygotowawczego, w dysponowaniu czasem tego postępowania na etapie przygotowawczym, który ulega w takim przypadku wydłużeniu. Z uwagi na treść przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p., który powoduje zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego w momencie wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych, zakres postępowania przygotowawczego dotyczący okoliczności sprawy ma bezpośredni wpływ na długość tego postępowania oraz na czas zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Dodatkowo wymagania dotyczące możliwości zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na gruncie przepisów o.p. nie były na przestrzeni czasu jednolite. W pierwotnej wersji art. 70 § 6 pkt 1 o.p., wystarczyło wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawie, bez informowania o tym fakcie podatnika, aby możliwe było uznanie, iż bieg terminu przedawnienia uległ zawieszeniu. Szczegóły dotyczące zmian tego przepisu przedstawiono w IX rozdziale pracy. Równoległa analiza poszczególnych stanów prawnych związanych z przepisami k.p.k. stosowanymi odpowiednio do postępowań karnych skarbowych wraz z przepisami o.p. ujęta w poniżej tabeli, pokazuje czas, w którym możliwości dysponowania okresem przedawnienia przez organy postępowania przygotowawczego były najszersze. Najszersze możliwości wydłużenia okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego finansowe organy postępowania posiadały w stanie prawnym, w którym celem postępowania przygotowawczego było wszechstronne wyjaśnienie okoliczności sprawy, natomiast przepisy o.p. umożliwiały zawieszenie biegu

przedawnienia zobowiązania podatkowego bez konieczności zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania karnego skarbowego.

Data obowiązywania nowelizacji przepisów k.p.k.	**Dziennik ustaw**	**Wyjaśnienie okoliczności sprawy**	**Wydłużenie stadium postępowania**	**Możliwość zawieszenia biegu przedawnienia**
1 września 1998 r.	Dz. U. z 1997 r., Nr 89, poz. 555	zwyczajne	jurysdykcyjnego	brak
1 lipca 2003 r.	Dz. U. z 2003 r., Nr 17, poz.155	zwyczajne, wraz z osobami pokrzywdzonymi	jurysdykcyjnego	bardzo szeroka
12 lipca 2007 r.	Dz. U. z 2007 r., Nr 64, poz. 432	wszechstronne, wraz z osobami pokrzywdzonymi, rozstrzygnięcie sprawy powinno nastąpić na pierwszej rozprawie głównej	**przygotowawczego**	szeroka
8 czerwca 2010 r.	Dz. U. z 2009 r., Nr 206, poz.1589	zwyczajne, wsparcie tezy aktu oskarżenia	jurysdykcyjnego	szeroka
1 lipca 2015 r.	Dz. U. z 2015 r. poz. 396	zwyczajne, postępowanie dowodowe w celu stwierdzenia zasadności wniesienia aktu oskarżenia (podstawy skargi)	jurysdykcyjnego	szeroka, pod warunkiem zawiadomienia podatnika
15 kwietnia 2016 r.	Dz. U. z 2016 r. poz. 437	zwyczajne, wsparcie tezy aktu oskarżenia	jurysdykcyjnego	szeroka, pod warunkiem zawiadomienia podatnika

Tabela nr 1: opracowanie własne.

Wobec zaznaczonych powyżej zmian dotyczących celów postępowania karnego należy omówić wszystkie nowelizacje dotyczące art. 297 k.p.k., obowiązujące od momentu wprowadzenia art. 70 § 6 pkt 1 o.p., związanego z zagadnieniem analizowanym w niniejszej pracy, czyli z kwestią zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego. Zmiany te pozwalają prześledzić w jakim stopniu organy postępowania przygotowawczego miały możliwość wpływania na długość trwania tego postępowania, w związku z wymogami stawianymi przez jego cele.

Biorąc pod uwagę to, że wprowadzenie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p., regulującego kluczowe zagadnienie niniejszej pracy, stało się obowiązujące w dniu 1 stycznia 2003 r., zastało stan postępowania przygotowawczego w zakresie jego celów określonych w art. 297

k.p.k. w pierwotnej redakcji z 1997 r.[22] Na gruncie tych przepisów, w zakresie celów postępowania przygotowawczego nie było istotne wszechstronne wyjaśnienie okoliczności sprawy (art. 297 § 1 pkt 4 k.p.k.), jedynie wyjaśnienie tych okoliczności w podstawowym zakresie. W uzasadnieniu projektu wskazano, iż „przyjęciem nowego, ważkiego rozwiązania, według którego dochodzenie, nie tylko uproszczone, ale i zwyczajne, można ograniczyć do ustalenia, czy zachodzą wystarczające podstawy do wniesienia aktu oskarżenia lub innego zakończenia postępowania”[23]. Takie określenie celów umożliwia skrócenie tego etapu postępowania, nie ma bowiem potrzeby, aby wyjaśnienie okoliczności było szczególnie wnikliwe. Organy postępowania przygotowawczego nie miały ustawowych podstaw do nadmiernego wydłużania tego etapu, ponieważ wyjaśnienie okoliczności sprawy powinno nastąpić w zakresie węższym niż wszechstronny. Tym samym zakres możliwości wydłużenia postępowanie przygotowawczego, a także zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązanie podatkowego był stosunkowo ograniczony.

Główna modyfikacja w stosunku do poprzedniego stanu prawnego dotyczy więc celu wymienionego w pkt 4 art. 297 § 1 k.p.k. Nie istniał już obowiązek „wszechstronnego” wyjaśnienia okoliczności sprawy. Zgodnie z § 2 przedmiotowego przepisu istnieje obowiązek dążenia w postępowaniu przygotowawczym do wyjaśnienia okoliczności, które sprzyjały popełnieniu czynu, ale nie było już obowiązku „wszechstronnego” wyjaśnienia okoliczności sprawy, jak na gruncie Kodeksu postępowania karnego z 1969 r.

W konsekwencji organy postępowania przygotowawczego mogły ograniczyć się do ustalenia, czy zachodzą wystarczające podstawy do wniesienia aktu oskarżenia lub innego zakończenia postępowania. W piśmiennictwie wskazywano, że zmiana miała na celu usprawnienie prowadzenia postępowania karnego, czynienia go bardziej skutecznym oraz pozwalającym szybciej i taniej zwalczać drobną i średnią przestępczość[24].

Rozszerzeniu na gruncie Kodeksu postępowania karnego uległ natomiast cel dotyczący ustalenia danych osobopoznawczych podejrzanego. Należało bowiem ustalić tożsamość oskarżonego, jego wiek, stosunki rodzinne i majątkowe, wykształcenie, zawód i źródła dochodu (art. 213 § 1 k.p.k.). Jeżeli podejrzany był już prawomocnie skazany, należało dołączyć do akt postępowania odpis lub wyciąg wyroku z uzasadnieniem, jeżeli

[22] Dz. U. z 1997 r. Nr 89, poz. 555.
[23] I. Fredrich-Michalska, B. Stachurska-Marcińczak, *Nowe kodeksy karne – z 1997 z uzasadnieniami*, Warszawa 1997, s. 422.
[24] J. Bratoszewski, L. Gardocki, Z Gostyński, S. M. Przyjemski, R. A. Stefański, S. Zabłocki, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 1998, s. 94.

takie zostało sporządzone i dane dotyczące odbycia kary, a gdy to nie wystarczyłoby, w szczególności do ustalenia, czy przestępstwo zostało popełnione w warunkach recydywy określonej w art. 64 k.k. – akta poprzednich spraw oraz opinie zakładów poprawczych, wychowawczych i karnych, w których przebywał (art. 213 § 2 k.p.k.). Prokurator lub Policja mogły zarządzić w stosunku do podejrzanego przeprowadzenie wywiadu środowiskowego przez zawodowego kuratora sądowego (art. 214 § 1 k.p.k.). Ten cel z punktu widzenia postępowań karnych skarbowych nie ma szczególnego wpływu na postępowanie, ponieważ z zasady organy postępowania przygotowawczego już w momencie wszczęcia postępowania dysponują danymi osobopoznawczymi podejrzanego. Można zatem uznać, iż zmiana przedmiotowego celu nie wpłynęła na długość prowadzonego postępowania karnego skarbowego.

Ustawa z dnia 10 stycznia 2003 r. o zmianie ustawy – kodeks postępowania karnego, ustawy – przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego, ustawy o świadku koronnym oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych[25] zmieniła art. 297 § 1 pkt 4 k.p.k. Oprócz ustalenia rozmiarów szkody, należało ustalić także krąg pokrzywdzonych. Jak wskazano powyżej, do postępowania karnego skarbowego nie stosuje się przepisów postępowania karnego o pokrzywdzonym w rozumieniu regulacji k.p.k. W sprawach karnych skarbowych faktyczny pokrzywdzony jest co do zasady znany. Dlatego też przedmiotowa zmiana nie miała istotnego znaczenia z punktu widzenia długości trwania postępowania przygotowawczego ani też analizy przedmiotowego zagadnienia.

Zmiana art. 297 § 1 pkt 5 k.p.k. polegała na dodaniu, że „zebranie, zabezpieczenie i w niezbędnym zakresie utrwalenie dowodów" następuje dla „sądu"[26]. Może to oznaczać, że to sąd ocenia zebrany materiał dowodowy i w razie potrzeby dokonuje jego uzupełnienia, a organ postępowania przygotowawczego musi go zebrać w zakresie uzasadniającym złożenie aktu oskarżenia.

Ustawa z dnia 29 marca 2007 r. o zmianie ustawy o prokuraturze, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw[27] zmodyfikowała postępowanie przygotowawcze w zakresie celów, zbliżając je do obowiązującego na gruncie przepisów postępowania karnego z 1969 r. Celem postępowania przygotowawczego było w szczególności wszechstronne wyjaśnienie okoliczności sprawy, w tym ustalenie osób

[25] Dz. U. z 2003 r. Nr 17, poz. 155
[26] Dz. U. z 2002 r. Nr 17, poz. 155.
[27] Dz. U. z 2007 r. Nr 17, poz. 432.

pokrzywdzonych i rozmiarów szkody, a także zebranie, zabezpieczenie i utrwalenie dowodów dla sądu tak, aby rozstrzygnięcie sprawy nastąpiło na pierwszej rozprawie głównej (art. 297 § 1 pkt 4 i 5 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

Ponownie został wprowadzony obowiązek wyjaśnienia okoliczności sprawy w sposób wszechstronny; w okresie sprzed przedmiotowej nowelizacji obowiązek ten spoczywał w zasadzie na sądzie rozpoznającym daną sprawę. Przed zmianą wystarczyło zebranie dowodów umożliwiających wniesienie aktu oskarżenia[28]. Zamiarem ustawodawcy było rozszerzenie zakresu czynności podejmowanych w postępowaniu przygotowawczym, aby w pełniejszy sposób mógł być przygotowany materiał dowodowy dla etapu sądowego[29]. Zmiana miała pełniej odzwierciedlać zasadę obiektywizmu wyrażoną w art. 4 k.p.k. oraz jedną z naczelnych zasad całego postępowania karnego, tj. dyrektywę, aby osoba niewinna nie poniosła odpowiedzialności karnej (art. 2 § 1 pkt 1 *in fine* k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

Wszechstronne wyjaśnienie okoliczności sprawy oznacza, że działania organów postępowania przygotowawczego powinny być pełniejsze i głębsze. Wiąże się to z wydłużeniem czasu prowadzenia postępowania, szczególnie na etapie przygotowawczym. Zmiana przepisów doprowadziła również do wzmocnienia roli postępowania przygotowawczego w trakcie całego procesu, a także wzmocniła rolę tych organów. Organy, zwłaszcza finansowe, dysponowały szerokimi możliwościami wpływania na zakres, a tym samym na długość postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Trzeba bowiem pamiętać o tym, iż rozszerzenie celów postępowania przygotowawczego wskutek przedmiotowej nowelizacji dotyczyło także postępowania przygotowawczego prowadzonego w formie dochodzenia, bowiem obowiązek został umieszczony w rozdziale 33 k.p.k., zawierającym przepisy ogólne dla śledztwa i dochodzenia[30].

Wymóg wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności sprawy w postępowaniu przygotowawczym był mocno krytykowany w doktrynie. Wszechstronne wyjaśnienie okoliczności sprawy należy rozumieć jako wyczerpujące wyjaśnienie wszystkich okoliczności sprawy. W konsekwencji wydłuża to stadium postępowania

---

[28] P. Hofmański, E. Sadzik, K. Zgryzek, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do artykułów 297–467.* Tom II, Warszawa 2007, s. 10 i n.

[29] Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o prokuraturze oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1113, V kadencja; M. Rusinek, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do zmian wprowadzonych ustawą z dnia 29 marca 2007 r. o zmianie ustawy o prokuraturze, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw,* art. 297 k.p.k., LEX.

[30] Odmienne poglądy wyraża M. Rusinek, *Kodeks postępowania karnego…*, komentarz do art. 297 k.p.k., teza 2, LEX.

przygotowawczego także w sprawach mniejszej wagi, o nieskomplikowanym stanie faktycznym oraz wykonywanie czynności dowodowych[31]. Realizacja powyższego celu prowadziła do zajmowania się w postępowaniu wszystkimi okolicznościami sprawy, także tymi, które nie miały znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy i pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności. W rezultacie etap postępowania przygotowawczego mógł być znacznie wydłużony, angażował większą liczbę osób oraz większe środki, a także zmniejszał znaczenie rozprawy głównej i dowodów przeprowadzanych przed sądem[32]. W szczególności finansowe organy postępowania przygotowawczego, w oparciu o znowelizowane przepisy, mogły etap ten przedłużać, powołując się skutecznie na znowelizowany art. 297 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.

Obarczenie postępowania przygotowawczego zadaniem wszechstronnego i wyczerpującego wyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy, połączone z utrwaleniem materiału dowodowego na użytek postępowania jurysdykcyjnego, pomniejsza znaczenie rozprawy głównej. Ponadto prowadzi do tworzenia rozbudowanego aparatu ścigania i opóźnia wniesienie aktu oskarżenia[33].

Uznawano, że realizowanie powyższego celu doprowadzi do zajmowania się na etapie postępowania przygotowawczego wszystkimi okolicznościami sprawy, mającymi istotne, nieistotne bądź wręcz żadne znaczenie dla jej rozstrzygnięcia i pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności. Skutkiem mogło być jedynie wydłużenie tego etapu procesu, konieczność zaangażowania większej liczby funkcjonariuszy do jego prowadzenia oraz wzrost kosztów, a także osłabienie znaczenia rozprawy głównej i dowodów przeprowadzanych przed sądem[34]. W konsekwencji finansowe organy postępowania przygotowawczego, mogły na gruncie obowiązujących w tym czasie przepisów proceduralnych wydłużać postępowanie przygotowawcze, co miało bezpośredni związek z przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych prowadziło, co do zasady, do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Konstrukcja celów postępowania przygotowawczego była istotnym narzędziem pozwalającym na uniknięcie

---

[31] J. Tylman, *Uwagi o modelu postępowania przygotowawczego*, (w:) *Węzłowe problemy procesu karnego*, P. Hofmański (red.), Warszawa 2010, s. 90-92.
[32] J. Skorupka, *Funkcje postępowania przygotowawczego,* PPiA 2010, nr 82, poz. 195.
[33] J. Tylman, *Zmiany w modelu postępowania przygotowawczego*, (w:) *Skargowy model procesu karnego*, A. Gerecka-Żołyńska (red.), P. Górecki (red.), H. Paluszkiewicz (red.), P. Wiliński (red.), Warszawa 2008, s. 388.
[34] J. Skorupka, *Funkcje postępowania przygotowawczego*, AUWr., PPiA 2010, t. 82, s. 195.

przedawnienia zobowiązania podatkowego. Użyte w § 1 pkt 4 art. 297 k.p.k. wyrażenie „aby rozstrzygnięcie sprawy nastąpiło na pierwszej rozprawie głównej" może tłumaczyć wnikliwe działania finansowych organów postępowania przygotowawczego, które wkraczały wręcz na grunt postępowania sądowego, kształtując jego przebieg na etapie postępowania przygotowawczego, bez udziału sądu orzekającego[35].

Wraz z rozszerzeniem celów postępowania przygotowawczego dokonano zmiany art. 297 § 1 pkt 5 k.p.k.[36], w którym wskazano, że zebranie, zabezpieczenie i utrwalenie dowodów dla sądu ma mieć ten skutek, iż „rozstrzygnięcie sprawy nastąpi na pierwszej rozprawie głównej". W literaturze uznaje się, że powyższy przepis jest naturalną konsekwencją rozszerzenia celów postępowania przygotowawczego i koresponduje z nimi[37]. W drodze nowelizacji przepisów zredukowano rolę przewodniczącego w trakcie rozprawy głównej i przeniesiono ją na organy postępowania przygotowawczego (art. 366 § 2 k.p.k.). W uzasadnieniu do nowelizacji wskazano, iż zmiana „ma zapewnić lepsze przygotowanie pod względem dowodowym spraw kierowanych do sądu z aktem oskarżenia, co jest istotne w sytuacji nałożenia na sąd obowiązków procesowych w zakresie kontroli odwoławczej w postępowaniu przygotowawczym"[38]. Przy tej okazji, zapewne nieświadomie, wzmocniono kompetencje finansowych organów postępowania przygotowawczego, które realizując rozszerzone cele postępowania przygotowawczego, mogły dłużej prowadzić postępowanie. W konsekwencji pociągnęło to za sobą dalsze skutki na gruncie postępowań podatkowych, których bieg przedawnienia ulegał zawieszeniu na czas prowadzenia postępowania przygotowawczego. Dodatkowo, zgodnie z celem określonym w art. 297 § 1 pkt 5 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), organy postępowania przygotowawczego miały obowiązek utrwalenia wszystkich dowodów[39]. W rezultacie w szczególności finansowe organy postępowania przygotowawczego gromadziły nawet taką dokumentację, która miała jedynie pośredni związek z daną sprawą. Finansowe organy postępowania przygotowawczego miały bowiem istotny argument, popierany przez

[35] Post. SA w Warszawie z 6.7.2010 r., sygn. II AKz 474/10, KZS 2011, nr 7–8, poz. 70.
[36] Zmieniony przez art. 2 pkt 8 ustawy z dnia 29 marca 2007 r. o zmianie ustawy o prokuraturze, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr. 64, poz. 432, zmieniającej przepis z dniem 12 lipca 2007 r.
[37] M. Rusinek, *Komentarz do ustawy z dnia 29 marca 2007 r. o zmianie ustawy o prokuraturze, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw*, LEX 2008, art. 297 k.p.k., teza I.
[38] Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o prokuraturze oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 1113, V kadencja, s. 12.
[39] Por. R. A. Stefański, *Przyszły model postępowania przygotowawczego*, Ius Novum 2009, nr 1, s. 26–27.

doktrynę, iż gromadzenie i utrwalanie dowodów było kluczowe, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy miało nastąpić na pierwszej rozprawie głównej[40]. Zebranie, zabezpieczenie oraz utrwalenie dowodów było także istotne dla przeprowadzenia postępowania przygotowawczego zakończonego jego umorzeniem[41].

Modyfikacje w zakresie etapu postępowania przygotowawczego wpłynęły na ograniczenie zasady bezpośredniości, ponieważ materiał wszechstronnie zebrany w postępowaniu przygotowawczym jest jedynie odtwarzany przed sądem[42]. Naruszeniu ulegała także zasada kontradyktoryjności, ponieważ strony nie biorą z zasady udziału w postępowaniu przygotowawczym w trakcie gromadzenia dowodów, co może wiązać się ze zwiększeniem wpływu finansowych organów postępowania przygotowawczego na ten etap postępowania. Trzeba zaznaczyć, że w sprawach podatkowych ten sam organ prowadzi postępowanie podatkowe i postępowanie przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych. Możliwe jest zatem, że czynności, które są dokonywane dla celów postępowania podatkowego, zostałyby zrealizowane w ramach postępowania karnego skarbowego na etapie przygotowawczym, przy ograniczonej zasadzie kontradyktoryjności.

Nowy model postępowania przygotowawczego wdrożyła nowela listopadowa. W drodze powyższej nowelizacji zdecydowano się na powrót do ujęcia celów postępowania przygotowawczego w kształcie ustalonym nowelizacją z dnia 10 stycznia 2003 r., zwalniając w ten sposób z dniem 8 czerwca 2010 r. organy dochodzenia i śledztwa z obowiązku wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności sprawy oraz pełnego utrwalenia dowodów. Z przeprowadzonych nowelą listopadową zmian art. 297 § 1 k.p.k. wynika, że z § 1 tego przepisu w jego pkt 4 wyeliminowano wyraz „wszechstronne". Wszechstronne wyjaśnienie okoliczności sprawy – jak wynika z uzasadnienia rządowego projektu ustawy – jest domeną sądu orzekającego, nie zaś organów postępowania przygotowawczego, których aktywność dowodowa ogranicza się tylko do takiego zakresu, jaki umożliwia wniesienie do sądu aktu oskarżenia[43]. Model postępowania nie dawał już organom postępowania przygotowawczego tak szerokich podstaw związanych z celami postępowania do wydłużania procesu.

---

[40] *Ibidem.*
[41] W. Grzeszczyk, *Przebieg postępowania przygotowawczego*, (w:) *Nowa Kodyfikacja Karna*, z. 5, *Kodeks postępowania karnego*, Warszawa 1997, s. 20.
[42] M. Rusinek, *Komentarz do…,* LEX, 2008, komentarz do art. 297 k.p.k., teza I.
[43] Uzasadnienie do ustawy, druk sejmowy nr 1394, VI kadencja, s. 35, http://orka.sejm.gov.pl.

W dniu 1 lipca 2015 r. weszła w życie kolejna zmiana[44] celów postępowania karnego, stosowanych odpowiednio do postępowań karnych skarbowych na podstawie art. 113 k.k.s.

Przedmiotowa zmiana po raz kolejny zmodyfikowała model postępowania karnego w zakresie niezbędnym do zbudowania modelu kontradyktoryjnej rozprawy, poprzez modyfikację między innymi celów postępowania przygotowawczego. Jak wskazano przy okazji omawiania poprzednich zmian modelu postępowania karnego, z uwagi na konieczność stosowania zmienionych regulacji prawnych i związane z tym trudności interpretacyjne postępowanie przygotowawcze może ulegać wydłużeniu.

Wprowadzając zmiany do modelu postępowania uznano, iż wadą poprzedniego modelu postępowania w sprawach karnych jest to, że z jednej strony w toku postępowania przygotowawczego zmierza się do możliwie wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności sprawy i zabezpieczenia w możliwie szerokim zakresie dowodów dla sądu, z drugiej zaś całe postępowanie dowodowe powtarzane jest w toku postępowania sądowego. Zaradzenie owej zbędnej dwutorowości postępowania możliwe jest poprzez redukcję znaczenia postępowania dowodowego prowadzonego na etapie przygotowawczym z jednoczesnym zwiększeniem roli kontradyktoryjnego wyjaśniania faktów sprawy przed sądem. W konsekwencji aktualny model postępowania opiera się na założeniu, że czynności dowodowe postępowania przygotowawczego mają – co do zasady – stworzyć podstawę skargi oskarżycielskiej (przeprowadzane są dla oskarżyciela, a nie dla sądu), a jedynie wyjątkowo – w takim zakresie, w jakim przeprowadzenie dowodu przed sądem nie będzie możliwe – wykorzystywane będą przez sąd jako podstawa ustalania faktów sprawy. Oczywiście założenie powyższe nie może prowadzić do rezygnacji z dokonywania i dokumentowania czynności dowodowych w postępowaniu przygotowawczym, albowiem może to w oczywisty sposób spowodować utrudnienia dla osiągnięcia celów postępowania, w szczególności wówczas, gdy w grę wchodzą dowody z natury swojej „niepowtarzalne" albo ślady (w tym pamięciowe) ulegające zacieraniu z biegiem czasu. Stąd też nie wprowadzono gruntownych zmian modelowych w obrębie postępowania przygotowawczego, chociaż je wyraźne zaakcentowano w zmodyfikowanym art. 297 § 1 pkt 5 k.p.k. Zmiana tego przepisu nie wydaje się istotna, niemniej obecne sformułowanie „zebranie, zabezpieczenie i (…) utrwalenie dowodów dla sądu" sugeruje szeroką możliwość

[44] Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 396.

korzystania z tych dowodów przez sąd w postępowaniu rozpoznawczym przy ustalaniu faktów sprawy, zaś sformułowanie „zebranie, zabezpieczenie i (…) utrwalenie dowodów z uwzględnieniem wymogu art. 2 § 2 k.p.k. aby następnie przedstawić sądowi wniosek o dopuszczenie tych dowodów i przeprowadzić je przed sądem" wolne jest od takiej sugestii i powinno być rozumiane jako dyrektywa zbierania i utrwalania dowodów w takim zakresie, jaki jawi się niezbędny dla wsparcia skargi oskarżycielskiej i możliwości realizacji roli, jaką oskarżycielowi przyjdzie pełnić po wniesieniu aktu oskarżenia[45].

Przedstawione powyżej założenie prowadzi do przerzucenia odpowiedzialności za wynik postępowania z sądu na strony, w pierwszym zaś rzędzie – z uwagi na obowiązującą zasadę domniemania niewinności – na oskarżyciela. Sąd powinien pełnić rolę raczej biernego arbitra, który po przeprowadzeniu przez strony dowodów, uprzednio wnioskowanych przez strony i dopuszczonych przez sąd, wyda sprawiedliwe rozstrzygnięcie. Organy postępowania przygotowawczego wskutek przedmiotowej zmiany mogą przerzucać odpowiedzialność za przedłużające się postępowanie karne skarbowe na konieczność przeprowadzenia stosownych dowodów, wskutek zmienionego modelu postępowania karnego. Nie można bowiem zapominać o tym, że finansowe organy postępowania przygotowawczego, oprócz prowadzenia postępowania przygotowawczego na gruncie procedury karnej skarbowej, prowadzą jednocześnie postępowanie wymiarowe na gruncie procedury uregulowanej w Ordynacji podatkowej.

W uzasadnieniu projektu wskazano, iż „wadą obecnego modelu (obowiązującego do końca czerwca 2015 r.) postępowania w sprawach karnych jest to, że z jednej strony w toku postępowania przygotowawczego zmierza się do możliwie wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności sprawy i zabezpieczenia w możliwie szerokim zakresie dowodów dla sądu, z drugiej zaś całe postępowanie dowodowe powtarzane jest w toku postępowania sądowego"[46]. Zmiany, które weszły w życie z dniem 1 lipca 2015 r. zmodyfikowały cel zabezpieczenia dowodów, który polega na: „zebraniu, zabezpieczeniu i utrwaleniu dowodów w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zasadności wniesienia aktu oskarżenia albo innego zakończenia postępowania, jak również do przedstawienia wniosku o dopuszczenie tych dowodów i przeprowadzenie ich przed sądem" (art. 297 § 1 pkt 5 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

---

[45] Uzasadnienie do ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 396.
[46] *Ibidem*.

W doktrynie przyjmuje się, że wprowadzone z dniem 1 lipca 2015 r. zmiany dotyczące postępowania przygotowawczego, poza zawężonym określeniem celu postępowania przygotowawczego, nie zmieniają istoty tego postępowania. Postępowanie karne, a tym samym również postęowanie karne skarbowe (w zw. z art. 113 k.k.s.), zachowuje dotychczasowe założenie o konieczności przeprowadzenia wszystkich dowodów w postępowaniu przygotowawczym, które następnie zostaną przeprowadzone ponownie przed sądem w trakcie rozprawy. Nie będzie zatem praktycznych podstaw do skrócenia okresu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Nie przewiduje się bowiem modyfikacji wykonywania czynności dowodowych w trakcie postępowania przygotowawczego oraz metod ich utrwalania. Wskutek wspomnianej nowelizacji nie uległ bowiem zmianie dział V k.p.k. ani art. 143 k.p.k., stosowane odpowiednio do postępowania w sprawach karnych skarbowych na mocy art. 113 k.k.s. W konsekwencji z prawie każdej czynności dowodowej wykonywanej w trakcie postępowania przygotowawczego powinien być przygotowany protokół, a zatem analogiczne czynności będą wykonywane podwójnie w trakcie prowadzenia postępowania karnego skarbowego[47]. Nie można więc liczyć na skrócenie okresu czasu trwania postępowania przygotowawczego oraz odwieszenie zawieszonego biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W literaturze wyrażono pogląd, iż zmiany, które weszły w życie z dniem 1 lipca 2015 r., spowodowały, że postępowanie przygotowawcze stanie się postępowaniem faktycznie dla prokuratora (dla organów postępowania przygotowawczego w postępowaniu karnym skarbowym), a nie – jak uprzednio – dla prokuratora (dla organów postępowania przygotowawczego w postępowaniu karnym skarbowym) i dla sądu. Organy postępowania przygotowawczego decydowały o przeprowadzanych dowodach i kierowały postępowaniem. Sąd wprawdzie dysponował protokołami czynności śledczych i dochodzeniowych, ale to nie on przeprowadzał bezpośrednio dowody osobowe na rozprawie, lecz czynić to miała strona, która dowód zgłosiła, przykładowo finansowy organ postępowania, a sąd mógł tylko wyjątkowo ingerować w to przesłuchanie poprzez zadanie pytań przesłuchiwanemu, m.in. z uwagi na zasadę prawdy materialnej[48]. Literalne brzmienie

[47] R.A. Stefański, *Model postępowania przygotowawczego, dotychczasowe zmiany i wnioski de lege ferenda*, Ius Noum 2014, numer specjalny, s. 87–88; T. Grzegorczyk, *Postępowanie przygotowawcze w świetle nowelizacji z dnia 27 września 2013 r. i rola w nim prokuratora w aspekcie sądowego stadium procesu*, Prok. i Pr. 2015, nr 1–2, s. 35–36.
[48] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, komentarz do art. 297 k.k.s., teza 9, LEX 2014.

przepisów daje podstawy do wniosku, że dojdzie do ograniczenia zadań postępowania przygotowawczego, w wyniku czego dochodzenie i śledztwo stanie się etapem postępowania jedynie dla oskarżyciela, a już nie dla sądu. Wynika to z pkt 5 § 1 art. 297 k.p.k., który ogranicza zbieranie, zabezpieczanie i utrwalanie dowodów jedynie do zakresu „niezbędnego dla stwierdzenia zasadności wniesienia oskarżenia lub innego zakończenia postępowania przygotowawczego oraz przedstawienia wniosku o dopuszczenie ich i przeprowadzenie przed sądem". Nie będą one zabezpieczane, jak dotychczas również dla sądu, tylko wyłącznie dla oskarżyciela. Jednak zabezpieczenie to będzie następowało także na potrzeby realizacji funkcji oskarżyciela w stadium jurysdykcyjnym. Oskarżyciel, a już nie sąd, będzie musiał przeprowadzić te dowody na rozprawie głównej, zgodnie z wchodzącymi w życie przepisami art. 167 § 1 oraz art. 370 § 1 i 2 k.p.k.[49] Przepis art. 297 § 1 pkt 5 nie odwołuje się ponadto w swojej treści do zasad prawdy (art. 2 § 2 k.p.k.) i obiektywizmu (art. 4 k.p.k.), jednak zasady te, z uwagi na ich umieszczenie we wstępnej części Kodeksu postępowania karnego, znajdują zastosowanie do wszystkich etapów tego postępowania[50]. Cel postępowania w nich wskazany nie może być więc pominięty także w trakcie prowadzenia postępowania przygotowawczego. W konsekwencji organy postępowania przygotowawczego przy zbieraniu i zabezpieczaniu dowodów także po nowelizacji powinny dbać o to, aby za ich pomocą można było ustalić prawdziwy przebieg danego zdarzenia i właściwie ocenić, czy ma on charakter przestępny, oraz prawidłowo ustalić osobę, która dopuściła się tego czynu, jak i właściwie zakwalifikować jej zachowanie i móc następnie wystąpić z odpowiednią skargą zasadniczą, wspierając ją przekonującymi i wiarygodnymi dowodami. Organy te powinny również nadal, co oczywiste, przeprowadzać takie dowody, których przeprowadzenie jest prawnie obowiązkowe, a więc w szczególności z wywiadu środowiskowego w sytuacjach wskazanych w art. 214 § 2 k.p.k. czy z opinii biegłego, gdy dla dokonania prawidłowych ustaleń faktycznych niezbędne są wiadomości specjalistyczne (art. 193 k.p.k.)[51]. Zakres postępowania przygotowawczego wymagany powyższymi przepisami nie sprzyja zatem skróceniu fazy przygotowawczej postępowania w sprawach karnych skarbowych i wpływa na przedłużenie zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

---

[49] T. Grzegorczyk, *Sytuacja procesowa stron w kontradyktoryjnej rozprawie w świetle projektu zmian k.p.k. z 2012 r.*, (w:) *Kontradyktoryjność w polskim procesie karnym*, P. Wiliński (red.), Warszawa 2013, s. 45–51.
[50] A. Łakomy, *Rola prokuratora w „utrwalaniu" dowodów dla sądu w świetle nowelizacji kodeksu postępowania karnego*, w: *Postępowanie dowodowe w świetle nowelizacji kodeksu postępowania karnego*, A. Lach (red.), Toruń 2014, s. 153; W. Jasiński, *Skrócony akt oskarżenia*, Prok. i Pr. 2007, nr 6, s. 63.
[51] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, t. I, Warszawa 2014, s. 723–725.

Należy ponadto zauważyć, że istotnej zmianie uległ § 2 art. 297 k.p.k., który został z dniem 1 lipca 2015 r. wykreślony z kodeksu, co powoduje, że nie ma obecnie obowiązku wyjaśniania okoliczności, które sprzyjały popełnieniu czynu.

Uchylony cel, określony uprzednio w § 2 art. 297 k.p.k., był jednak związany z celem określonym w art. 2 § 1 pkt 2 *in fine* oraz art. 19 § 1 k.p.k. Można więc powiedzieć, że cel ten był pochodną powyższych celów. Był realizowany niejako przy okazji ustalania czynu, sprawcy, okoliczności sprawy i zabezpieczaniu dowodów, w trakcie których to ustaleń wyjaśnia się także okoliczności sprzyjające popełnieniu takich czynów. Uchylenie § 2 art. 297 k.p.k. może być więc zmianą jedynie redakcyjną i nie może nie mieć istotnych konsekwencji na gruncie celów postępowania karnego oraz karnego skarbowego.

Zmianom od 1 lipca 2015 r. uległ ponadto art. 2 § 1 pkt 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), zgodnie z którym celem procesu karnego jest to, aby „osoba, której nie udowodniono winy" nie poniosła odpowiedzialności karnej[52]. W literaturze przedstawiono pogląd, zgodnie z którym przedmiotowa nowelizacja Kodeksu postępowania karnego prowadzi do przyjęcia zasady prawdy formalnej (sądowej), „nie jest już ważne skazanie winnego, lecz udowodnienie winy"[53]. Pogląd ten nie wydaje się zasadny, wprowadzona modyfikacja bowiem wpływa raczej na wzmocnienie zasady domniemania niewinności, a nie na podstawy ustalenia stanu faktycznego i prawdy materialnej. Zasada domniemania niewinności również uległa modyfikacji, ponieważ na korzyść oskarżonego należy tłumaczyć wątpliwości, których nie usunięto w „trakcie postępowania dowodowego", a nie jak obecnie, „niedających się usunąć". Zmiana ta wiąże się ze zwiększeniem kontradyktoryjności w trakcie postępowania jurysdykcyjnego i zmniejszenia roli sądu do działania z urzędu. Sąd nie będzie całkowicie wyłączony z możliwości działania, będzie miał bowiem prawo dopuścić i przeprowadzić *ex officio* dowód „w wyjątkowych wypadkach, uzasadnionych szczególnymi okolicznościami" (znowelizowany art. 167 § 1 zd. 3 k.p.k.). Przyjmuje się, że do takich przypadków należy dążenie do poznania prawdy poprzez wyjaśnienie nasuwających się wątpliwości na tle przeprowadzanych przez strony dowodów[54]. Wyjątkowość działania sądu oznacza, że to oskarżyciel publiczny powinien zadbać na etapie postępowania przygotowawczego, aby wszelkie niezbędne dowody zostały pozyskane, zabezpieczone i utrwalone, ponieważ wymaga tego dobro postępowania

[52] T. Grzegorczyk, *Sytuacja procesowa stron…*, s. 49.
[53] B. Sygit, J. Duży, *Nowa pozycja prokuratora w świetle zmian w kodeksie postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2014, nr 7–8, s. 8.
[54] T. Grzegorczyk, *Kodeks...*, t. I, s. 567–569.

i rządzące nim zasady. Oznacza to, że etap postępowania przygotowawczego może być dodatkowo wydłużany.

Usunięcie z przepisu sformułowania o konieczności „utrwalenia dowodów na potrzeby sądu" z celów postępowania przygotowawczego, w stanie prawnym obowiązującym od 1 lipca 2015 r., nie oznacza w praktyce, że takie utrwalenie nie było konieczne. Było ono niezbędne, ale głównie oskarżycielowi, jednak po to by prawidłowo przeprowadzić postępowanie jurysdykcyjne. W rezultacie, dowody przeprowadzane były dwukrotnie, w trakcie postępowania przygotowawczego, a także przed sądem.

Wszystkie zmiany opisane powyżej wprowadzały nowe zasady prowadzenia postępowań karnych skarbowych. Niezależnie od zakresu zmiany prowadziło to do trudności w stosowaniu przepisów. Finansowy organ postępowania przygotowawczego musiał uwzględnić nowelizację przepisu i stosować go wobec braku aktualnej praktyki orzeczniczej. Organ może mieć w konsekwencji argumenty uzasadniające wydłużanie postępowania przygotowawczego.

W aktualnym stanie prawnym ustawodawca powrócił do rozwiązania znanego bezpośrednio przed nowelą wrześniową, a zatem do przyjęcia, że jednym z celów szczególnych nie jest udzielenie odpowiedzi na pytanie o sposób zakończenia postępowania, o którym była mowa powyżej, ale zebranie, zabezpieczenie i w niezbędnym zakresie utrwalenie dowodów dla sądu[55]. Kodeks postępowania karnego w obowiązującym obecnie brzmieniu na pierwszym miejscu formułuje zadanie ustalenia w postępowaniu przygotowawczym, czy został popełniony czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo. Wszczęte postępowanie przygotowawcze powinno w pierwszej kolejności zmierzać do ustalenia tej okoliczności, ponieważ nie zawsze przed formalnym wszczęciem śledztwa lub dochodzenia podstawa faktyczna zdarzenia jest na tyle oczywista, że można zasadnie twierdzić, iż zaistniał czyn przestępny. Nie można odwrócić tej kolejności, w tym sensie, że jeszcze przed wszczęciem postępowania przygotowawczego jest ustalane, czy popełniono przestępstwo[56].

W postępowaniu przygotowawczym najpierw należy ustalić, czy dane zdarzenie będące przedmiotem postępowania ma charakter czynu, a więc zachowania się człowieka, czyli osoby fizycznej. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe polegające na zaniechaniu są dominującą liczebnie w kodeksie grupą deliktów karnoskarbowych.

---

[55] D. Świecki (red.), *Kodeks postępowania karnego*, komentarz do art. 297 k.p.k., teza 1, LEX 2017.
[56] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, komentarz do art. 307 k.p.k., teza 1, LEX 2014.

Dopiero po stwierdzeniu, że dany czyn jest czynem człowieka, można czynić dalsze ustalenia, mające na celu stwierdzenie, czy czyn ten jest zabroniony pod groźbą kary, zawiniony i społecznie szkodliwy, a tym samym – czy jest przestępstwem, o czym stanowi art. 1 k.k.[57] W pewnych sytuacjach uznanie, że czyn został dokonany przez człowieka, nie jest oczywiste. Zdarzają się bowiem sytuacje, w których wskutek błędów systemów księgowych oraz informatycznych dochodzi do popełnienia czynu wypełniającego znamiona zaniżenia zadeklarowanej podstawy opodatkowania (art. 56 k.k.s.). Ustalenie, jaka była przyczyna popełnienia czynu zabronionego, może być złożone i czasochłonne, ponieważ z reguły połączone jest z koniecznością dokładnego poznania przez organ prowadzący postępowanie przygotowawcze szczegółów funkcjonowania systemu oraz okoliczności wystąpienia błędu. Przekłada się to na czas prowadzenia postępowania przygotowawczego.

W obszarze realizacji kolejnego celu (art. 297 § 1 pkt 2 w zw. z art. 113 k.k.s.) ujawnia się specyfika postępowania przygotowawczego dotyczącego przestępstw karnych skarbowych. W postępowaniu karnym prowadzonym w sprawach przestępstw powszechnych na tym etapie sprawca może nie być znany, w związku z czym postępowanie koncentruje się na ustaleniu jego tożsamości.

W momencie wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych sprawca co do zasady jest znany, bowiem organy postępowania przygotowawczego z reguły wszczynają postępowania już w stosunku do konkretnych podatników. Podstawą do wszczęcia postępowania jest bowiem wiedza powzięta w trakcie uprzedniego przeprowadzania czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub skarbowego. W postępowaniu przygotowawczym w sprawach karnych skarbowych organy tego postępowania posiadają ponadto dane podstawowe dotyczące sprawcy, wynikające w szczególności z dokumentów rejestrowych podmiotów. W celu upewnienia się jednak, iż to dana osoba popełniła czyn zabroniony, wykonuje się takie czynności operacyjne jak: przesłuchanie świadków (art. 177 § 1 i n. k.p.k.), zatrzymanie rzeczy (art. 217 § 1 k.p.k.) przeszukanie (art. 220 § 1 k.p.k.), kontrolę rozmów i korespondencji (art. 237 § 1 k.p.k.). Powyższe przepisy stosuje się na podstawie art. 113 k.k.s.

Wątpliwości mogą się pojawić jedynie wówczas, gdy podatnik wykaże, iż przestępstwo albo wykroczenie skarbowe jest rezultatem czynników niezwiązanych

[57] Z. Gostyński (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, komentarz do art. 297, ABC 1998, LEX.

z czynami człowieka, jak może mieć to miejsce w szczególności w przypadku błędu informatycznego.

Powodować może również wątpliwość, czy w odniesieniu do konkretnego sprawcy nie zachodzi wyłączenie odpowiedzialności karnej, np. z powodu całkowitej niepoczytalności (art. 11 k.k.s.), co powoduje, że sprawca nie ponosi odpowiedzialności karnej. Powyższa kwestia powinna zostać zweryfikowana, wniesienie aktu oskarżenia do sądu jest bowiem przedwczesne w sytuacji, gdy zebrany na etapie postępowania przygotowawczego materiał dowodowy świadczy o tym, że w stosunku do oskarżonego zachodzą uzasadnione wątpliwości co do stanu jego zdrowia psychicznego, a tym samym – co do poczytalności. To właśnie na etapie postępowania przygotowawczego powyższe powinno zostać roztrzygnięte w sposób niebudzący wątpliwości i z zachowaniem zasady *in dubio pro reo*. Od tego rozstrzygnięcia (oceny organu postępowania przygotowawczego) zależy forma wystąpienia do sądu przez prokuratora, w szczególności z aktem oskarżenia, wnioskiem o umorzenie postępowania i zastosowanie środków zabezpieczających, ewentualnie z wnioskiem o umorzenia postępowania[58].

Celem postępowania przygotowawczego określonego w art. 297 § 1 pkt 3 k.k.s. w zw. z art. 113 k.k.s. jest obowiązek zebrania na etapie postępowania *in personam* danych stosownie do wymogów art. 213 i 214 k.p.k. Ponieważ zebranie danych odbywa się na etapie postępowania prowadzonego w stosunku do konkretnej osoby, chodzi o podejrzanego, w stosunku do którego wydano postanowienie o przedstawieniu zarzutów, lub przesłuchano w charakterze podejrzanego informując o treści zarzutu w protokole przesłuchania podejrzanego. Wykonywanie czynności, o których mowa w art. 213 i 214 k.p.k. przed przedstawieniem zarzutów jest w orzecznictwie uznawane za bezprawne[59]. W rezultacie nie zbiera się przedmiotowych danych, gdy postępowanie przygotowawcze ulega umorzeniu. Nie jest natomiast jasne, co w sytuacji, gdy organ postępowania przygotowawczego posiada już dane, o których mowa w przepisach art. 213 i 214 k.p.k. zanim postępowanie przejdzie w fazę *in personam*. Trzeba założyć, że ograniczenie, o którym mowa powyżej, dotyczy aktywności organu w zbieraniu tych danych, a nie w ich biernym posiadaniu.

Do danych, o których mowa w powyższych przepisach, można zaliczyć w szczególności: tożsamość oskarżonego, numer Powszechnego Elektronicznego Systemu

[58] Post. SO w Białymstoku z 1.2.2012 r., sygn. VIII Kz 46/12, http://bialystok.so.gov.pl.
[59] W. Daszkiewicz, *Glosa do wyroku SN z dnia 30 sierpnia 1974 r.*, PiP 1978, nr 8–9, s. 251–254; Z. Hołda, *Glosa do wyroku SN z dnia 30 sierpnia 1974 r.*, OSPIKA 1977, nr 10, s. 405–407.

Ewidencji Ludności (PESEL) lub identyfikacji podatkowej (NIP). Jeżeli dana osoba nie posiada numeru PESEL, należy ustalić numer i nazwę dokumentu stwierdzającego tożsamość oraz nazwę organu, który wydał ten dokument. Do danych tych zalicza się ponadto: wiek oskarżonego, jego stosunki rodzinne i majątkowe, wykształcenie, zawód, źródła dochodu, dane o karalności. Znaczną część powyższych danych finansowe organy postępowania przygotowawczego znają jeszcze przed przejściem postępowania przygotowawczego w fazę *in personam*.

Jeżeli podejrzany był już uprzednio prawomocnie skazany, dla ustalenia, czy przestępstwo zostało popełnione w warunkach art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s., do akt postępowania dołącza się odpis lub wyciąg wyroku oraz dane dotyczące odbycia kary.

Ustawa procesowa już w postępowaniu przygotowawczym, gdy zaistnieje potrzeba ustalenia danych dotyczących właściwości i warunków osobistych oraz dotychczasowego sposobu życia podejrzanego, nakłada na prokuratora obowiązek zarządzenia przeprowadzenia wywiadu środowiskowego przez kuratora lub inny uprawniony podmiot (art. 297 § 1 pkt 3 w zw. z art. 214 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Ustalenie właściwej prognozy kryminologicznej na potrzeby postępowania powinno być oparte przede wszystkim na ustaleniach wynikających z wywiadu środowiskowego o oskarżonym (podejrzanym) w jego miejscu zamieszkania, miejscu pracy lub nauki. Jednak w przypadku przestępstw lub wykroczeń karnych skarbowych wywiadu środowiskowego zwykle się nie przeprowadza. Powyższe wynika ze specyfiki przestępstw karnych skarbowych oraz dokonujących czyny zabronione osób. Ponadto organy postępowania przygotowawczego dysponują wystarczająco obszernymi informacjami dotyczącymi sprawców tych przestępstw.

Postępowanie przygotowawcze, oprócz zbierania i utrwalania dowodów, powinno koncentrować się na wyjaśnieniu okoliczności sprawy, podstawę bowiem orzeczenia może stanowić całokształt okoliczności ujawnionych w postępowaniu przygotowawczym i sądowym (art. 92 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Chodzi o takie wyjaśnienie okoliczności sprawy, które pozwoli na właściwą ocenę przestępstwa i jego sprawcy[60].

Ponadto zgodnie z przepisem art. 34 k.p.k. stosowanym do postępowań karnych skarbowych na podstawie art. 113 k.k.s., ustalenie to powinno uwzględniać łączność podmiotową oraz podmiotowo-przedmiotową, a więc powinno nastąpić w stosunku do wszystkich osób, których czyny pozostają ze sobą w ścisłym związku. Chodzi o pełne

[60] R. A. Stefański, *Glosa do wyroku SN z dnia 10 lipca 2008 r., II KK 37/08*, PiP 2009, nr 7, s. 127–132.

odzwierciedlenie zasady prawdy materialnej i trafnej reakcji karnej wskazanej w art. 2 § 1 pkt 1 oraz § 2 k.k.s., co może znacząco wpłynąć na długość postępowania przygotowawczego i czas, w trakcie którego zawieszony jest bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Pojęcie okoliczności sprawy obejmuje takie elementy, jak: czas, miejsce, sposób popełnienia przestępstwa, osoba sprawcy, rodzaj winy i okoliczności stanowiące podstawę wymiaru kary, jej rodzaj i forma oraz środki związane z wymiarem kary[61].

Wyjaśnienie okoliczności sprawy powinno być dokonane także w przypadku umorzenia postępowania[62]. Jedynie przeprowadzenie postępowania przygotowawczego, poprzez pełną realizację jego celów, może być podstawą do podjęcia decyzji co do jego dalszych losów.

Organy postępowania przygotowawczego powinny być obiektywne w ocenie okoliczności sprawy. W przypadku analizowania tych okoliczności trzeba mieć na uwadze zasadę wyrażoną w art. 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., zgodnie z którą organy prowadzące postępowanie karne są zobowiązane do badania i uwzględniania okoliczności przemawiających zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść oskarżonego[63]. Nie może być różnicy jakościowej w ocenie okoliczności uzasadniających wniesienie aktu oskarżenia oraz ograniczających czy też wyłączających odpowiedzialność, prowadzących do umorzenia tego postępowania. Teza ta jest istotna z uwagi na inkwizycyjny charakter postępowania przygotowawczego, w którym organy postępowania przygotowawczego posiadają szereg kompetencji do dysponowania procesem. Można tutaj wymienić np.: wszczęcie bądź odmowę wszczęcia postępowania przygotowawczego, umorzenie postępowania przygotowawczego, przedstawienie zarzutów, ich zmianę bądź uzupełnienie, podjęcie ostatecznej zgody na udostępnienie akt postępowania przygotowawczego bądź odmowę udostępnienia, decydowanie o udziale obrony w czynnościach postępowania przygotowawczego.

Wyjaśnienie okoliczności sprawy jest domeną postępowania przygotowawczego, a celu wskazanego w przepisie art. 297 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. nie stosuje się do postępowania na etapie sądowym w zakresie prowadzenia procesu karnego

---

[61] J. Bednarzak, *Postępowanie przygotowawcze*, Warszawa 1970, s. 7.
[62] Post. SN z 28.2.1978 r., sygn. VI KRN 20/78, PP 1978, nr 6, s. 66.
[63] Wyrok SN z 16.2.1978 r., sygn. IV KR 4/78, OSNKW 1978, nr 4-5, poz. 52, z glosą M. Jeż-Ludwichowskiej, OSPiKA 1978, nr 1, s. 28–29.

skarbowego[64]. Odpowiedzialność za ten ten etap postępowania w aktualnym stanie prawnym spoczywa zatem na organach postępowania przygotowawczego. W rezultacie organy te mają za zadanie wyjaśnić także okoliczności, które są korzystne dla oskarżonego. Obowiązek ten wiąże się z poszukiwaniem przez organy podatkowe danych, które mogą obniżyć podstawę opodatkowania, a tym samym wysokość uszczuplenia zobowiązania podatkowego[65]. Rozpoznanie tych okoliczności może wiązać się z koniecznością długotrwałej komunikacji pomiędzy organem a podatnikiem (oskarżonym), co wpływa na długość trwania postępowania karnego skarbowego, w szczególności na etapie przygotowawczym.

Założeniem normatywnym postępowania karnego skarbowego jest takie jego ukształtowanie, aby podstawę wszelkich rozstrzygnięć stanowiły ustalenia faktycznie odpowiadające rzeczywistemu stanowi. Wiąże się to z koniecznością wniknięcia w relacje umowne oraz gospodarcze między różnymi podmiotami np. w tzw. karuzelach podatkowych[66], oraz sięgnięcia w odpowiednich przypadkach do informacji posiadanych przez obce organy podatkowe. Ten ostatni tryb jest przewidziany w przepisach o.p. w rozdziale VIIa. Ponieważ ustalanie stanu faktycznego na potrzeby postępowania karnego skarbowego może się odbywać na gruncie innych postępowań i czasowo może zawieszać to pierwsze postępowanie, ten etap wskutek dodatkowych procedur może ulec znacznemu wydłużeniu.

Wyjaśnienie okoliczności sprawy powinno być na tyle wszechstronne, aby uwzględnić wszystkie ujawnione w trakcie postępowania przygotowawczego czyny, objęte łącznością przedmiotową, podmiotową lub mieszaną. Łączenie może przyczyniać się do zwiększenia ekonomiki postępowania[67]. Łączenie czynów oraz osób w trakcie prowadzenia postępowania przygotowawczego nie zawsze pozytywnie wpływa na ekonomikę procesową, dlatego zasadne jest w pewnych sytuacjach dokonanie odpowiedniego wyłączenia czynów lub osób do odrębnego postępowania. Podstawę do takiego wyłączenia stanowi art. 34 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Decyzję w tym zakresie podejmuje jednak organ prowadzący postępowanie przygotowawcze w drodze postanowienia. Decyzja procesowa podejmowana w przedmiotowym zakresie przez finansowe organy postępowania

[64] Wyrok SA w Gdańsku z 6.6. 2013 r., sygn. II AKa 135/13, LEX nr 1327504.
[65] Wyrok NSA z 1.6.2007 r., sygn. I FSK 792/06, http://orzeczenia.nsa.gov.pl
[66] Por. schemat nr 1, s. 416
[67] M. Gabriel-Węglowski, *Komentarz - Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury*, komentarz do § 128, LEX 2013.

przygotowawczego nie zawsze musi być optymalna z punktu widzenia ekonomii procesowej. Potencjalnie taka decyzja, jeżeli jest chybiona, może doprowadzić do wydłużenia postępowania, a w tym czasie zobowiązanie podatkowe nie ulegnie przedawnieniu. Należy podkreślić, że na przedmiotowe postanowienie nie przysługuje zażalenie, zgodnie z § 1 i 2 art. 459 k.p.k. rozumianymi *a contrario* (w zw. z art. 113 k.k.s.). Przedmiotowa decyzja procesowa jest zatem dyskrecjonalna i daje organom postępowania przygotowawczego szerokie pole wpływu na zakres danego postępowania w kontekście osób oraz czynów nim objętych, a zatem – czasu trwania tego postępowania, który jest mocno skorelowany z zakresem tego postępowania. Problemu braku zaskarżalności przedmiotowego postanowienia, a tym samym braku wpływu na postępowanie przez strony postępowania, nie rozwiązuje konieczność powiadomienia stron o wydaniu postanowienia (art. 100 § 2, art. 106 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) oraz obowiązek uzasadnienia postanowienia[68]. Do czasu prowadzenia powstępowania należy zatem zaliczyć powyższe czynności.

Wyjaśnienie okoliczności sprawy potencjalnie może doznać ograniczeń, a przez to przyspieszyć postępowanie, jeżeli odbywa się w trybie przyspieszonym, z uwagi na wymóg ujęcia sprawcy przestępstwa na gorącym uczynku lub bezpośrednio po nim. Sytuacje takie na gruncie k.k.s. z zasady nie występują, dlatego stosowanie przedmiotowych przepisów w tych postępowaniach jest dopuszczalne raczej teoretyczne. W postępowaniach karnych skarbowych nie można aktualnie w praktyce zastosować przedmiotowego trybu, ale nie oznacza to, że tryb ten nie zostanie wykorzystany w przyszłości. Praktyka pokazuje, że na rynku są podmioty, których okres działania wynosi kilkadziesiąt dni, a zostały one powołane wyłączenie w celu wyłudzenia podatku od towarów i usług. Konieczność uchwycenia sprawców działających poprzez tego rodzaju spółki może wymagać wdrożenia wystawiania faktur w trybie online, które to faktury zaraz po ich wystawieniu byłyby przesyłane na serwery administracji podatkowej. Niewykluczone, że w takich przypadkach, przy zachowaniu wysokiej sprawności organów postępowania, sprawca byłby ujmowany na gorącym uczynku.

[68] T. Grzegorczyk, *Kodeks postępowania karnego oraz ustawa o świadku koronnym. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 307; zob. M. Gabriel-Węglowski, *O zaskarżalności postanowienia o przedstawieniu zarzutów*, Prok. i Pr. 2013, nr 11, s. 133 i n.

Postępowanie przyspieszone co do zasady nie jest trybem obligatoryjnym, tylko fakultatywnym[69]. Kodeks postępowania karnego nie zakreśla granic przedmiotowych postępowania przyspieszonego poprzez taksatywne wyliczenie katalogu przestępstw podlegających temu trybowi, lecz odwołuje się w tym zakresie do spraw o przestępstwa podlegające rozpoznaniu w trybie uproszczonym (art. 517b § 1 k.p.k.). Zakres przedmiotowy jest dodatkowo ograniczony przez przesłanki szczególne oraz przez górną granicę kary pozbawienia wolności, wynoszącą 2 lata, możliwą do wymierzenia w tym trybie (art. 517g § 3 k.p.k.). Przepisy dotyczące tego trybu nie są wyłączone na podstawie art. 113 § 2 k.k.s., ale w praktyce, z uwagi na przesłanki wskazane w art. 517b § 1 k.p.k., nie znajdą obecnie zastosowania w sprawach karnych skarbowych. W konsekwencji postępowanie przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych nie ulegnie przyspieszeniu poprzez zastosowanie przedmiotowego trybu.

Przepis art. 297 § 1 pkt 5 k.p.k. stosowany na gruncie postępowaniach karnych skarbowych określa, iż jednym z celów postępowania przygotowawczego powinno być zebranie, zabezpieczenie i utrwalenie dowodów dla sądu. Czynności te powinny być dokonane jedynie w niezbędnym zakresie. Jest to przywrócenie mieszanego, kontradyktoryjno-inkwizycyjnego modelu postępowania jurysdykcyjnego oraz funkcjonalnie z nim połączonego rozpoznawczego charakteru postępowania przygotowawczego, przewidującego utrwalenie dowodów[70], który obowiązywał od 8 czerwca 2010 r. do 30 czerwca 2015 r. Aktualny stan prawny powraca do zasad związanych z zakresem wykonywania i sposobem dokumentowania przez poszczególne organy czynności śledztwa (art. 311 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), do unormowań dotyczących zaznajomienia podejrzanego i jego obrońcy z materiałami postępowania przygotowawczego (art. 321 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), przesłanek prowadzenia dochodzenia przez prokuratora (art. 325a § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), wydawania i zatwierdzania postanowień w dochodzeniu (art. 325e k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), czasu trwania dochodzenia (art. 325i § 1 k.p.k.), konstrukcji aktu oskarżenia oraz jego wymogów formalnych (art. 333 i 334 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Uwagi poczynione w niniejszej rozprawie w zakresie powyższego modelu znajdują tym samym zastosowanie do aktualnego stanu prawnego. Obecnie finansowe organy postępowania przygotowawczego nie mają już

[69] P. Hofmański, E. Sadzik, K. Zgryzek, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do art. 468–682*, t. III, Warszawa 2007, s. 110–111.
[70] Uzasadnienie do ustawy z dnia 11 marca 2016 r., Dz. U., poz. 437, druk sejmowy nr 207, VIII kadencja, www.sejm.gov.pl.

tak mocnego oparcia w przepisach k.p.k. do przedłużania postępowania przygotowawczego, jak miało to miejsce w stanie prawnym obowiązującym od 12 lipca 2007 r., którego celem było rozstrzygnięcie sprawy na pierwszej rozprawie głównej, jednak podstawy te są mocniejsze niż w poprzednim stanie prawnym. Czynności dowodowe podejmowane przez organy postępowania przygotowawczego muszą mieć szerszy zakres niż stworzenie podstawy skargi, czynności te bowiem zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów są także realizowane dla sądu, a nie dla potrzeb organu i mają służyć celom postępowania wymienionym w art. 2 § 1 k.p.k.[71] (w zw. z art. 113 k.k.s.). Organy postępowania przygotowawczego nie są ograniczone wyłącznie do zebrania materiału dowodowego mającego dostarczyć podstaw do sporządzenia aktu oskarżenia.

W aktualnym stanie prawnym, zgodnie z literalnym brzmieniem Kodeksu postępowania karnego, organy postępowania przygotowawczego nie muszą dążyć do wyjaśnienia okoliczności, które sprzyjały popełnieniu czynu, z uwagi na uchylenie § 2 art. 297 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Można powiedzieć, że cel ten był pochodną innych celów. Był on realizowany niejako przy okazji ustalania czynu, sprawcy, okoliczności sprawy i zabezpieczaniu dowodów, w trakcie których to ustaleń wyjaśnia się także okoliczności sprzyjające popełnieniu takich czynów. Brak § 2 w art. 297 k.p.k. może być irrelewantny z punktu widzenia realizowania celów postępowania przygotowawczego.

Finansowe organy postępowania przygotowawczego nie mają obecnie obowiązku wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności sprawy ani pełnego utrwalenia dowodów. Nie oznacza to, że postępowanie przygotowawcze w zakresie gromadzenia, utrwalania i zabezpieczania dowodów jest ograniczone. Organy tego postępowania nadal mogą oddziaływać na długość tego etapu postępowania, a tym samym wpływać na długość zawieszenia okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przepisy Kodeksu postępowania karnego stosowanego odpowiednio do postępowań karnych skarbowych nie określają jasno momentu zakończenia postępowania przygotowawczego[72].

Należy zaznaczyć, że zebranie dowodów jest istotne nie tylko z punktu widzenia postawienia danej osoby w stan oskarżenia, ale także gdy zachodzi konieczność umorzenia postępowania, z uwagi na brak podstaw do złożenia aktu oskarżenia[73]. Postępowanie

[71] T. Grzegorczyk, *Kodeks postępowania karnego wraz z komentarzem do ustawy o świadku koronnym*, Kraków 2005, s. 719–724.
[72] A. Łakomy, *Zakres związania prokuratora zasadą prawdy materialnej w znowelizowanym kodeksie postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2016, nr 4, s. 35.
[73] W. Grzeszczyk, *Przebieg postępowania przygotowawczego…*, s. 20.

przygotowawcze zmierzające ku umorzeniu nie może charakteryzować się uproszczeniem w zakresie zbierania dowodów. Może się zdarzyć, że finansowy organ postępowania przygotowawczego będąc świadomym potencjalnej konieczności umorzenia postępowania, będzie prowadził postępowanie karne skarbowe przynajmniej do momentu wydania decyzji wymiarowej na gruncie postępowania podatkowego.

Zebranie i zabezpieczenie dowodów najpełniej realizowane jest w toku sformalizowanego śledztwa, a w mniejszym zakresie w dochodzeniu. Stopień realizacji tego zadania wpływa na wydłużenie czasu trwania postępowania przygotowawczego i to w obu formach prowadzonego postępowania. Czas ten przekłada się na długość okresu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zabezpieczenie dowodów polega na zapewnieniu im stosownych warunków przechowywania, pozwalających na zachowanie ich w odpowiedniej formie do czasu, gdy konieczne będzie skorzystanie z nich na rozprawie głównej. Sposób zabezpieczenia zależy od przepisów szczególnych uzależniających zabezpieczenie od rodzaju środka dowodowego, formy postępowania przygotowawczego oraz jego trybu. Zabezpieczenie może przybrać postać przechowywania materiałów rzeczowych w magazynie lub ich zabezpieczenia w aktach sprawy, w szczególności jeżeli dowody mają postać dokumentów.

To finansowy organ postępowania przygotowawczego jest zobligowany do dokonania zabezpieczenia, a czynności te wlicza się do czasu prowadzenia tego postępowania. W związku z tym przyjęty model postępowania przygotowawczego, wpływa na czas trwania postępowania podatkowego prowadząc do jego wydłużenia.

Do czasu trwania postępowania przygotowawczego wlicza się ponadto utrwalenie dowodów, które następuje w szczególności w formie protokołu, pozwalającego w późniejszym czasie na ich odczytanie na rozprawie głównej (art. 391 § 2, art. 393 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.)[74].

Postępowanie przygotowawcze może ponadto wydłużać obowiązek końcowego zapoznania się z materiałem dowodowym. Organy ścigania muszą bowiem wskazać, jakie dowody zostaną przekazane wraz z aktem oskarżenia (art. 321 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Ponadto strony mogą żądać wniesienia nowych dokumentów z tych akt (art. 321 § 5 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), co jest skorelowane z obowiązkiem ich dołączenia przez oskarżyciela (art. 334 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

---

[74] J. Bratoszewski, L. Gardocki, Z Gostyński, S. M. Przyjemski, R. A. Stefański, S. Zabłocki, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, komentarz do art. 297 k.p.k., teza 2, LEX 2004.

3. Cele szczególne postępowania karnego skarbowego

Postępowanie karne prowadzone w sprawach powszechnego prawa karnego powinno z założenia doprowadzić do orzeczenia sprawcy sprawiedliwej kary, adekwatnej do jego właściwości i warunków osobistych oraz popełnionego czynu. W wyniku nałożenia kary, przy uwzględnieniu ochrony naruszonych przez przestępstwo dóbr prawych pokrzywdzonego, powinno być przywrócone społeczne poczucie sprawiedliwości oraz zrealizowane zadanie w zakresie prewencji generalnej i indywidualnej. Na gruncie karnoskarbowym poczucie sprawiedliwości społecznej, w szczególności idei sprawiedliwości naprawczej, sprowadza się do realizacji zasady priorytetu egzekucji należności publicznoprawnych nad represją karną[75], priorytet ten stanowi *signum temporis* współczesnej polityki kryminalnej w prawie karnym skarbowym[76]. W art. 114 k.k.s. akcentuje się kompensacyjny charakter postępowania, postulat przewagi egzekucji nad represją. Nie stanowi przy tym wyłącznie pustej deklaracji, ponieważ kodeks wielokrotnie się do niej odwołuje, zwłaszcza przy przewidywanych formach degresji lub wręcz wyłączenia odpowiedzialności karnej, w wypadku których uiszczenie należności publicznoprawnej lub co najmniej obciążenie takim obowiązkiem jest warunkiem koniecznym ich zastosowania (zob. art. 16 § 2, art. 17 § 1 pkt 1 w zw. z art. 143 § 1 pkt 1, art. 19 § 2, art. 41 § 2 i 4, art. 137 § 2 pkt 1 k.k.s.)[77].

Procedura karna dotycząca spraw skarbowych nie przewiduje jako strony tego postępowania pokrzywdzonego. Nie zmienia to jednak faktu, iż ochrona w szczególności interesu Skarbu Państwa obejmuje w sensie funkcjonalnym cel, jakim jest wyrażona w art. 2 § 1 k.p.k. ochrona interesu pokrzywdzonego, pomimo że nie może być on stroną tego postępowania w sensie ścisłym (art. 113 § 2 pkt 1 k.k.s.). Pokrzywdzony *sensu stricto* nie występuje na gruncie tego typu czynów, ponieważ godzą one w porządek finansowy, a nie w czyjekolwiek indywidualne dobro prawne. Wyłączenie ze stosowania na gruncie procedury karnej skarbowej przepisów postępowania karnego dotyczących pokrzywdzonego (i mediacji) uzasadnia także brak sprzeczności interesów i tożsamość „pokrzywdzonego" i „oskarżyciela". Najbardziej jest to uwypuklone w postępowaniu

---

[75] M. Klubińska, J. Sepioło, *Kompensacja w prawie karnym skarbowym*, (w:) *Karnomaterialne i procesowe aspekty naprawienia szkody*, Z. Ćwiąkalski (red.), G. Artymiak (red.) Warszawa 2010, s. 81–87.
[76] Z. Siwik, *Kodeks karny skarbowy. Ogólne zasady odpowiedzialności i karania*, PP 1999, nr 12, s. 31.
[77] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks Karny Skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1060; por. A. Legutko-Kasica, *Czynny żal w kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2012, nr 4, s. 130.

przygotowawczym, w którym naczelnik urzędu skarbowego jako „pokrzywdzony" prowadzi jednocześnie postępowanie przygotowawcze jako organ postępowania przygotowawczego. Pomimo wyłączenia pojęcia pokrzywdzonego w procedurze karnej skarbowej, faktycznymi pokrzywdzonymi są Skarb Państwa, jednostki samorządu terytorialnego, inne jednostki sektora finansów publicznych (w zakresie rozliczenia dotacji) oraz Unia Europejska[78]. Pojęcie szkody na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, rozumianej jako uszczuplona należność publicznoprawna, zostało zdefiniowane w art. 53 § 27 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem, należność publicznoprawna uszczuplona czynem zabronionym to wyrażona liczbowo kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uiszczenia w całości lub w części osoba zobowiązana uchyliła się i w rzeczywistości ten uszczerbek finansowy nastąpił.

W konsekwencji powyższego szczególnym celem, właściwym dla postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, jednocześnie uzupełnieniem dyrektyw wyrażonych w art. 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), jest regulacja przepisu art. 114 § 1 k.k.s. Zgodnie z tą dyrektywą przepisy Kodeksu karnego skarbowego mają na celu takie ukształtowanie postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, aby osiągnięte zostały cele tego postępowania w zakresie wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu, spowodowanego takim czynem zabronionym. Powyższy przepis obowiązuje w Kodeksie karnym skarbowym od początku obowiązywania tego kodeksu, a jego cel nie uległ merytorycznej zmianie do dzisiaj. Jedyna modyfikacja, która została wprowadzona, dotyczyła dostosowania przepisów także do ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich[79] poprzez wprowadzenie blankietowego pojęcia „inne uprawnione podmioty". Powyższa zmiana była podyktowana postanowieniem art. 280 Traktatu o Unii Europejskiej, zgodnie z którym ochrona budżetu wspólnotowego należy zarówno do instytucji europejskich, jak i do państw członkowskich. Z przepisu tego nie wynika wprost, iż państwa członkowskie mają obowiązkowo stosować prawo karne do ochrony tych interesów. Mogą to być także środki administracyjne, jednak polski ustawodawca zdecydował się na stosowanie w tym celu przepisów karnych. Obowiązek zapewnienia ochrony interesów

[78] Por. L. Wilk, *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, Prok i Pr. 2012, nr 7–8, s. 7.
[79] Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2005 r. Nr 178 poz. 1479.

finansowych Wspólnot na gruncie prawa karnego będzie jednak zachodził we wszystkich tych sytuacjach, gdy podobne interesy krajowe chronione są na gruncie prawa karnego[80]. Dlatego ochrona prawnokarna tych interesów w świetle powyższej regulacji jest niejako wymuszona. Przepis art. 114 § 1 k.k.s. jest bardzo ogólny i realizuje się poprzez inne przepisy[81]. Przepis ten wyraża aksjologiczne założenia Kodeksu karnego skarbowego, stawiające na pierwszym miejscu egzekucję należności publicznoprawnej przed represją. W konsekwencji powinno to stymulować sprawców deliktów skarbowych do wyrównywania uszczerbku finansowego w zamian za przywilej bezkarności[82]. Przyjmuje się, że przepis art. 114 § 1 k.k.s. nie ma ściśle normatywnego charakteru[83], a w konsekwencji nie może stanowić samodzielnej podstawy kasacyjnej, a tym bardziej odwoławczej[84].

Cel ten jest adresowany do przestępstw i wykroczeń skarbowych, których znamieniem jest uszczuplenie należności publicznoprawnej, czyli podlegającego uiszczeniu zobowiązania podatkowego. Do pojęcia uszczupleń zalicza się także, zgodnie z art. 53 § 27 i 29 k.k.s., nienależny zwrot podatku lub jego umorzenie. Celem postępowania karnego, oprócz sprawiedliwego ukarania sprawcy, jest wyrównanie uszczerbku w stosunku do Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu (Wspólnot Europejskich). Ochrona należności publicznoprawnych Wspólnot Europejskich stanowi dla finansowych organów postępowania przygotowawczego dodatkowe narzędzie wydłużania postępowania uzasadnione finansowym celem postępowania. Może się zdarzyć, że należność publicznoprawna nie będzie należna w Polsce, ponieważ przepisy prawa podatkowego będą wymagały opodatkowania danej czynności poza granicami RP. Pomimo że Skarb Państwa nie poniesie w takim przypadku uszczerbku, zgodnie ze wskazanym celem postępowania określonym w art. 114 k.k.s. organy będą miały podstawy do prowadzenia złożonego postępowania karnego skarbowego, połączonego ze współpracą z zagranicznymi organami podatkowymi.

Cele kompensacyjne są realizowane m.in. przez instytucję dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, która w zamian za rezygnację ze wszystkich sankcji karnych

---

[80] J. Skorupka, *Podstawy karnoprawnej ochrony interesów finansowych wspólnot europejskich*, Prok. i Pr. 2004, nr 6, s. 47.
[81] *Ibidem*.
[82] D. Gajdus, *Czynny żal w polskim prawie karnym*, Toruń 1984, s. 173.
[83] T. Razowski, *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego*, komentrz do art. 113, teza 2, LEX 2009.
[84] Wyrok SN z 25.1.1971 r., sygn. IV KR 247/70, OSNKW 1971, nr 7–8, poz. 117; wyrok SN z 8.10.1998 r., sygn. III KKN 282/97, Prok. i Pr. 1999, nr 2, poz. 5 – dodatek Orzecznictwo; post. SN z 12.5.2002 r., sygn. V KKN 90/01, LEX nr 53913; wyrok SA w Łodzi z 7.2.2001 r., sygn. II AKa 269/00, Prok. i Pr. 2002, nr 10, poz. 18 – dodatek „Orzecznictwo".

prowadzi do wyrównania uszczerbku należności. Stosowanie tego instrumentu może prowadzić do powstania wrażenia, że ustawodawca rezygnuje z dotkliwości prawa karnego dla sprawcy, na rzecz wyrównania uszczerbku finansowego. Zastosowany w sprawie konsensualizm, dopuszczony w aktualnym modelu powstępowania przygotowawczego, prowadzi do szybszego wyegzekwowania zobowiązań podatkowych. W zamian za zapłatę zobowiązania i karę grzywny sprawca może nie zostać ujęty w Krajowym Rejestrze Karnym. Według jednego z poglądów, zasługującego na aprobatę, powyższe instrumenty prowadzą do zbyt dużych ustępstw ze strony organów ochrony prawa na rzecz sprawców, a ich zastosowanie oddala końcowe orzeczenie od orzeczenia, które można byłoby określić jako adekwatne do popełnionego czynu zabronionego[85]. Cele postępowania karnego określone w art. 2 k.p.k. należy odczytywać wraz z art. 114 § 1 k.k.s., który określa finansowy cel postępowania. Jednak cel określony w art. 114 § 1 k.k.s. powinien być stosowany proporcjonalnie i adekwatnie do wszystkich rodzajów przestępstw i wykroczeń skarbowych. Przykładem mogą być czyny, w których nie wystąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, polegające na niezłożeniu w terminie deklaracji podatkowej lub innej informacji podatkowej, natomiast nałożono na podatnika z tytułu popełnienia powyższego wykroczenia karę grzywny. Nałożona kara jest dotkliwa i nieproporcjonalna do sankcji finansowej, w kontekście braku jakiegokolwiek uszczerbku ze strony Skarbu Państwa. Przewidziany przez Kodeks karny skarbowy system sankcji uzasadnia tezę, że postępowanie w przypadku braku możliwości szybkiego wymierzenia kary polega na zabezpieczeniu interesu Skarbu Państwa poprzez zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Poza instytucją zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, inne przepisy k.k.s. równie skutecznie zabezpieczają interes Skarbu Państwa. Przepisy k.k.s. przewidują bowiem w art. 131 § 1, zezwalającym na zabezpieczenie majątkowe uiszczenia uszczuplonej (narażonej na uszczuplenie) należności publicznoprawnej, instytucję dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, wymagającą uregulowania tej należności (art. 143 § 1 pkt 1, art. 145 § 3 i art. 146 § 1 k.k.s.), art. 156 § 3 zakłada konieczność uzależnienia przez sąd uwzględnienia wniosku o skazanie bez rozprawy od uiszczenia tej należności, art. 161 § 1 k.k.s. przewiduje podobną konstrukcję przy wniosku oskarżonego o skazanie go bez postępowania dowodowego, a art. 163 k.k.s. obliguje do rozstrzygnięcia

[85] P. Tyszka, *Zadania prawa karnego skarbowego i praktyczne możliwości ich realizacji*, Prok. i Pr. 2007, nr 1, s. 101.

w orzeczeniu kończącym postępowanie co do przedmiotów zajętych na zabezpieczenie uregulowania uszczuplonej należności publicznoprawnej. Przepisy kodeksu przewidują także instytucje mające na celu zaniechanie ukarania sprawcy w zamian za uregulowanie należności. Mowa tu o normach regulujących instytucje czynnego żalu (art. 16 k.k.s.), dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (art. 17 i 18 k.k.s.), odstąpienia od wymierzenia kary (art. 19 k.k.s.). Powyższe instytucje są podstawą do rezygnacji z karania sprawcy w zamian za naprawienie wyrządzonej szkody, aby zrealizować specyficzny dla spraw karnych skarbowych cel, określony w art. 114 § 1 k.k.s. Można zatem wyciągnąć wniosek, że prowadzenie postępowania karnego skarbowego traci sens w sytuacji skorzystania przez sprawcę ze wskazanych powyżej instytucji. Prowadzi to do kolejnego wniosku, że jednym z celów postępowania karnego skarbowego jest zapobieżenie przedawnieniu zobowiązania podatkowego poprzez zawieszenie biegu jego przedawnienia, aby organ podatkowy mógł efektywnie dokończyć postępowanie wymiarowe poprzez wydanie decyzji w postępowaniu podatkowym. Wykorzystanie instytucji zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, uregulowanej w przepisach o.p. (art. 70 § 6 pkt 1), może być celem prowadzenia postępowania karnego skarbowego w przypadku, gdy podejrzany nie skorzysta z powyżej opisanych instytucji mających na celu zaniechanie ukarania sprawcy w zamian za naprawienie wyrządzonej szkody. Naprawienie szkody w formie przedmiotowych instytucji prowadzi do zakończenia postępowania karnego skarbowego.

Powyższą tezę dodatkowo uzasadnia § 2 art. 114 k.k.s., zgodnie z którym organ prowadzący postępowanie karne skarbowe zobowiązany jest pouczyć sprawcę o przysługujących mu uprawnieniach związanych z możliwością zmniejszenia odpowiedzialności karnej skarbowej w sytuacji uiszczenia należności publicznoprawnej, zgodnie z zasadą lojalności procesowej. Zasada ta jest wzmocniona przepisami ogólnej procedury karnej, stosowanymi w postępowaniach karnych skarbowych (art. 16 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.)[86]. Konsekwencje niezrozumienia pouczenia o możliwości skorzystania z instytucji obciążają sprawcę[87]. W praktyce organy wychodzą poza hipotezę art. 114 § 2 k.k.s. i sugerują, że skorzystanie z instytucji degresujących odpowiedzialność karną skarbową może być dla sprawcy opłacalne w każdym przypadku, nawet jeżeli ostateczne

[86] Por. M. Jeż-Ludwichowska, *Wyjaśnienia oskarżonego a prawo do informacji*, Pal. 2003, nr 3–4, s. 47; por. S. Stachowiak, *Zakres informacji procesowej przekazywanej podejrzanemu przed i w toku przesłuchania*, Prok. i Pr. 2001, nr 3, s. 9.
[87] Post. SN z 14.5.1997 r., sygn. V KKN 325/96, OSNKW 1997, nr 9–10, poz. 71.

poddanie odpowiedzialności karnej skarbowej sprawcy nie jest w danym przypadku nieoczywiste. Trudna sytuacja sprawcy i chęć poprawienia statystyk skuteczności ścigania przestępstw i wykroczeń karnych skarbowych skłania do tego typu działań jeszcze na etapie postępowania podatkowego czy też nawet kontroli podatkowej, zanim zostanie wszczęte postępowanie przygotowawcze. Poddanie się instytucjom zmniejszającym odpowiedzialność karną skarbową skraca czas nie tylko prowadzenia postępowania karnego skarbowego, ale także gwarantuje szybkie zakończenie postępowania podatkowego. W takim przypadku organy postępowania przygotowawczego nie muszą korzystać z zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ponieważ wskutek dobrowolnego uiszczenia należności i wygaśnięcia zobowiązania, instytucja ta nie znajduje zastosowania. Podatnik co do zasady nie będzie także składał środków odwoławczych w postępowaniu podatkowym, jeżeli przyzna się do popełnionego czynu i uiści należność publicznoprawną. Organy postępowania nie są także obciążone sankcją z art. 16 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), ponieważ ochrona strony postępowania karnego skarbowego wynikająca z powyższego przepisu, związana z błędnym poinformowaniem strony przez organ, nie wystąpi, gdyż strona dobrowolnie poddała się sankcji i postępowanie uległo zakończeniu. Ponadto zgodnie z orzecznictwem, skutki mylnego pouczenia nie mogą prowadzić do przyznania stronie uprawnienia, jakiego ustawa karna w ogóle nie przewiduje[88]. Trzeba pamiętać o tym, iż termin „sprawca" z art. 114 § 2 k.k.s. może obejmować także podejrzanego[89], czyli osobę, której nie postawiono formalnie zarzutu popełnienia czynu zabronionego. Istnieje co prawda pogląd, zgodnie z którym pouczenie wskazane w art. 114 § 2 k.k.s. powinno następować przy przedstawianiu zarzutów (art. 300 k.p.k.)[90], ale art. 114 § 2 k.k.s. nie wskazuje wprost na bezwzględną przesłankę pouczenia dopiero po przedstawieniu zarzutów. Ponadto nie ma ograniczeń w przypadku stosowania instytucji degradujących odpowiedzialność karną skarbową w stosunku do osób, wobec których nie wszczęto jeszcze postępowania w fazie *in personam*, a nawet przed wszczęciem postępowania przygotowawczego. Poza tym potencjalnie podejrzanego organ prowadzący postępowanie przygotowawcze może przesłuchać w charakterze świadka zanim zostaną mu

[88] Post. SN z 26.2.1999 r., V KZ 12/99, Prok. i Pr. 1999, nr 9, poz. 6.

[89] Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*..., s. 24; odmiennie T. Grzegorczyk, który wskazuje, że pouczenie z art. 114 § 2 k.k.s. powinno się aktualizować dopiero po przedstawieniu zarzutu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy*..., 2006, s. 491.

[90] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, komentarz do art. 114 k.k.s., teza 2, LEX 2009; K. Dudka, M. Książek, *Zasada informowania w kodeksie postępowania administracyjnego a zasada informacji w procesie karnym*, Prok. i Pr. 2005, nr 11, s. 92–93.

przedstawione zarzuty. Sytuację tę organ prowadzący postępowanie, może wykorzystać do poinformowania, o czym mowa w art. 114 § 2 k.k.s. Cel określony w art. 114 k.k.s. skłania organy podatkowe do wszczynania postępowań karnych skarbowych, nawet jeżeli nie ma uzasadnionych podstaw odpowiedzialności karnej skarbowej, ponieważ egzekucja należności publicznoprawnych jest podwójnie ułatwiona. Strona postępowania uiszcza należność publicznoprawną zgodnie z wymogiem jednej z instytucji zmniejszających odpowiedzialność karną skarbową, a ponadto strona nie kwestionuje decyzji określającej w postępowaniu podatkowym.

Skuteczność funkcji ochronnej prawa karnego skarbowego nie wynika wyłącznie ze stopnia wyrównania uszczuplonej należności publicznoprawnej, ale także z prewencyjnego oddziaływania na sprawcę i ogół społeczeństwa poprzez system kar przewidzianych w Kodeksie karnym skarbowym. Analiza kar polegających na pozbawieniu wolności, przewidzianych za przestępstwa i wykroczenia, szczególnie tych dotyczących uszczuplenia należności publicznoprawnych „o większej niż mała wartość", w rozumieniu art. 53 § 14 k.k.s, czyli wartość, która w czasie popełnienia czynu zabronionego nie przekracza dwustukrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia, może budzić wątpliwości co do skuteczności celów stawianych przez przepisy prawa karnego skarbowego[91]. Najwyższa kara, która może zostać wymierzona na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego, wynosi 5 lat (art. 27 k.k.s.). Powyższa kara, polegająca na jej nadzwyczajnym zaostrzeniu na podstawie art. 37 i 38 k.k.s., nie może przekroczyć 10 lat (art. 28 § 2 k.k.s.). Wysokość zagrożenia karą pozbawienia wolności w aspekcie uszczuplonych należności podatkowych, które mogą wynosić wiele milionów złotych, nie wydaje się zbyt wysoka i można uznać, że jest ona nieadekwatna do popełnionego przestępstwa, a w konsekwencji nie spełnia kryterium sprawiedliwości i skuteczności prewencyjnego oddziaływania[92]. Ustawodawca uznał jednak, że aktualna wysokość kary pozbawienia wolności przewidziana w Kodeksie karnym skarbowym jest wystarczająca[93] dla osiągnięcia celów postępowania. Takie wnioski można wyciągnąć poddając jako przykład sankcje za przestępstwa pospolite. Przykładowe pospolite oszustwo z art. 286 § 1 k.k. jest zagrożone sankcją od 6 miesięcy do 8 lat

[91] Zob. szerzej o skuteczności zaostrzania kar w: M. Niesiobędzka, *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013, s. 30 i n.
[92] P. Tyszka, *Zadania prawa karnego skarbowego...*, s. 106.
[93] W drodze nowelizacji k.k.s. ustawą z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy, Dz. U. Nr 178, poz. 1479, podwyższono górną granicę tej kary z 3 do 5 lat.

pozbawienia wolności, a więc znacznie wyższą niż przewidziana w k.k.s. kara za uszczuplenie zobowiązania podatkowego.

Ponieważ w zakresie przestępstw i wykroczeń prowadzących do uszczuplenia należności publicznoprawnych „o większej niż mała wartość" Kodeks karny skarbowy wydaje się nie spełniać tak skutecznie celów, jak w zakresie wykroczeń i przestępstw o niskiej szkodliwości społecznej[94], w stosunku do których sankcje są proporcjonalnie wyższe, jego funkcja przyjmuje postać dodatkowego instrumentu, opisanego w rozdziale IX niniejszej pracy, polegającego na zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Taką konkluzję można wywieść na podstawie rozwiązań przyjętych w zakresie sankcji karnych dotyczących uszczupleń o „małej wartości". Skuteczność prawa karnego skarbowego nie realizuje się wyłącznie przez jego cele określone w art. 297 § 1 i 2 k.p.k. oraz art. 2 k.p.k. (formułującego ogólne cele całego procesu karnego) w zw. z art. 113 k.k.s., ale może być istotnym instrumentem na gruncie zupełnie innych postępowań, szczególnie podatkowych, zawartych w przepisach o.p. Ponadto, skuteczność prawa karnego skarbowego jako instrumentu wskazanego i zasygnalizowanego powyżej może być odwrotnie proporcjonalna do zasady szybkości wskazanej w art. 2 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Jednak na gruncie karnoskarbowym zasada ta – jak zauważa doktryna procesowa – doznaje istotnej modyfikacji. Jej celem jest bowiem nie tyle oszczędzenie oskarżonemu zbędnej zwłoki przy rozstrzyganiu kwestii jego odpowiedzialności karnoskarbowej, lecz jak najszybsze „załatwienie" kwestii roszczeń Skarbu Państwa wobec obywatela[95].

---

[94] L. Wilk, *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2012, nr 7–8, s. 17–18.
[95] C. Kulesza, *Zasada szybkości w postępowaniu karnoskarbowym*, Prok. i Pr. 2001, nr 1, s. 25.

Rozdział II
Wszczęcie śledztwa lub dochodzenia

1. Uwagi ogólne

Istotne skutki dla biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych następują przez wszczęcie postępowania przygotowawczego. Wszczęcie postępowania następuje w momencie, gdy zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (art. 303 oraz art. 325a § 2 w zw. z art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Finansowe i niefinansowe organy ścigania, aby podjąć pozytywną decyzję co do wszczęcia postępowania, powinny mieć jednak wystarczająco skonkretyzowane informacje, iż doszło do popełnienia czynu zabronionego na gruncie Kodeksu karnego skarbowego. Zasada legalizmu określona w art. 10 § 1 k.p.k., stosowana także w postępowaniach karnych skarbowych, wymusza na organach ścigania wszczęcie postępowania w razie ustalenia przez nie prawdopodobieństwa popełnienia przestępstwa ściganego z urzędu oraz przeprowadzenie wszystkich czynności procesowych, które mają na celu ustalenie prawdy materialnej. Niedopełnienie tego obowiązku jest traktowane jako działanie bezprawne[96]. Ustawodawca podkreśla, że musi wystąpić „uzasadnione podejrzenie", które warunkuje ten obowiązek. Zachodzi ono wtedy, gdy informacja o jakimś zdarzeniu, w subiektywnym przekonaniu organu ścigania, wskazuje na możliwość popełnienia czynu wyczerpującego znamiona przestępstwa[97]. Nie musi to być pewność, gdyż zadaniem postępowania przygotowawczego jest m.in. także ustalenie, czy został popełniony czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo (art. 297 § 1 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Nie musi to być także przekonanie organu, jednak nie wystarczy „przypuszczenie"[98]. Podejrzenie to zatem taki stan subiektywny, ukształtowany na podstawie posiadanych (obiektywnych) danych, który stwarza wystąpienie prawdopodobieństwa zaistnienia określonego faktu. Subiektywne przekonanie organu, które jest dostateczną przesłanką podjęcia postępowania przygotowawczego, przyznaje organowi prawo podjęcia tego postępowania[99]. Na gruncie stanu prawnego, w którym postępowanie

---

[96] M. Rogacka-Rzewnicka, *Oportunizm i legalizm ścigania przestępstw w świetle współczesnych przeobrażeń procesu karnego*, Warszawa 2007, s. 460; por.: M. Rogalski, *Zasady legalizmu w procesie karnym po noweli do kodeksu postępowania karnego z dnia 27 września 2013 r.*, Prok. i Pr. 2015, nr 1–2, s. 47–48; J. Duży, *Zasada legalizmu a cele procesu karnego*, PiP 2011, nr 2, s. 63.
[97] L.K. Paprzycki (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, komentarz do art. 303, teza 1, LEX 2015.
[98] *Ibidem*, teza 2.
[99] T. Grzegorczyk, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2014, s. 1037.

przygotowawcze nie musiało być prowadzone w fazie *in personam*, aby wpłynąć na zawieszenie biegu terminu przedawnienia, organy miały istotne możliwości wpływania na prawa i obowiązki podatników w postępowaniu podatkowym (por. tabela nr 1, s. 28). Do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wystarczyło bowiem wszczęcie postępowania w sprawie, bez konieczności formułowania zarzutów w stosunku do podejrzanego.

Do wszczęcia postępowania przygotowawczego muszą przy tym istnieć takie dane, na podstawie których można opisać dany czyn oraz podać jego kwalifikację prawną. Nie wymaga się natomiast wskazania osoby, wobec której kieruje się podejrzenie, gdyż postępowanie może być wszczęte „w sprawie" (*in rem*), a dopiero potem przeciwko osobie, czyli *in personam* (art. 313 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Sprawca nie musi być znany w momencie wszczynania dochodzenia lub śledztwa „w sprawie"[100].

Obojętne jest źródło i forma uzyskanej wiadomości o przestępstwie, przepisy bowiem nie przewidują żadnych ograniczeń w tym zakresie, dlatego przypadki wszczynania postępowania przygotowawczego mogą być częste i oparte na niezweryfikowanych informacjach. Do wszczęcia postępowania wystarczające są: ustalenia własne organów ścigania wskutek podjęcia działań operacyjnych, ustne, telegraficzne, telefoniczne i pisemne zawiadomienia osób prywatnych, instytucji i organizacji państwowych, społecznych i samorządowych, osób prawnych, spółek, przedsiębiorstw itp., samooskarżenie, informacje wynikające z prasy, radia, telewizji, a także informacje anonimowe, jeżeli ich treść znalazła potwierdzenie w czynnościach sprawdzających. Obojętne jest także to, czy zawiadomienie o przestępstwie pochodzi od obywateli polskich, czy od obcokrajowców, a także to, czy przekazano je w kraju, czy z zagranicy[101]. Informacje te mogą być również źródłem dowodów w sprawie podatkowej. Wpłynięcie informacji ze źródeł wskazanych powyżej nie oznacza, że są oczywiste podstawy do wszczęcia postępowania. W przypadku anonimu wymagane jest jego sprawdzenie w trybie operacyjnym jeszcze przed wszczęciem postępowania w fazie *in rem*, o ile można zasadnie przypuszczać, że podane w nim informacje na temat przestępstwa wydają się prawdopodobne. Inne źródła informacji wymagają sprawdzenia, o ile powodują przynajmniej przypuszczenie popełnienia

---

[100] *Ibidem*.

[101] J. Grajewski, L.K. Paprzycki, S. Steinborn, *Kodeks postępowania karnego*, t. I, *Komentarz do art. 1–424 K.P.K.*, Warszawa 2013, s. 945; A. Taracha, *Czynności operacyjno-rozpoznawcze. Aspekty kryminalistyczne i prawnodowodowe*, Lublin 2006, s. 25–45 oraz 64–83; *System*, t. 10, s. 638–639; T. Grzegorczyk, *Kodeks…*, s. 1037.

przestępstwa. Nie ma konieczności sprawdzania takich informacji, jeżeli wytwarzają stan podejrzenia wymagany przez art. 303 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Nie trzeba też ich sprawdzać, jeżeli wynika z nich, że zaistniałe zdarzenie nie stanowi przestępstwa, będąc ewentualnie innym rodzajem naruszenia prawa, np. wykroczeniem lub jedynie niewykonaniem zobowiązania[102].

Od strony formalnoprawnej dane, na podstawie których organ postępowania przygotowawczego kształtuje swoje podejrzenie, mogą mieć formę procesową, np. protokołu przyjęcia ustnego zawiadomienia o przestępstwie (art. 143 § 1 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) i przesłuchania zawiadamiającego w charakterze świadka w ramach czynności sprawdzających (art. 307 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), protokołu zatrzymania osoby na gorącym uczynku (art. 244 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), albo formę nieprocesową, np. notatki z działań operacyjnych. Do wszczęcia postępowania nie wymaga się bowiem dowodu ścisłego (formalnego), przeprowadzanego z założenia już we wszczętym postępowaniu[103].

Brak takiego wymogu ułatwia organowi postępowania przygotowawczego wszczęcie postępowania i zainicjowanie materialnoprawnych skutków polegających na zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dodatkowo, wobec zasady braku jawności tego etapu postępowania, organy postępowania przygotowawczego posiadają istotne możliwości w zakresie wyboru podstaw faktycznych, źródeł oraz ich oceny pod kątem wszczęcia postępowania przygotowawczego.

Na gruncie k.p.k., a z uwagi na art. 113 k.k.s. także na gruncie procedury karnej skarbowej, przyjmuje się ponadto, iż bezczynność organu procesowego przy istnieniu uzasadnionego podejrzenia, że popełniono przestępstwo, jest niedopuszczalna i może skutkować odpowiedzialnością dyscyplinarną odpowiednich osób, a w skrajnych przypadkach nawet odpowiedzialnością karną[104]. Niedopuszczalna jest praktyka odmowy przyjmowania przez organy ścigania zawiadomień o przestępstwie uzasadniana brakiem możliwości wykrycia sprawcy albo przeciążeniem sprawami o większym ciężarze gatunkowym. Zasadą jest zatem wszczynanie postępowania przygotowawczego w każdym przypadku, kiedy organ w jego subiektywnym przekonaniu przewiduje, iż popełniono czyn wyczerpujący znamiona przestępstwa lub wykroczenia.

---

[102] T. Grzegorczyk, *Komentarz...*, komentarz do art. 303, teza 1, LEX 2014.
[103] *Ibidem.*
[104] T. Grzegorczyk, J. Tylman, *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2014, s. 80 i n.

Należy także podkreślić, że w stosunku do przestępstw lub wykroczeń popełnianych na gruncie prawa karnego skarbowego wiedza organów postępowania przygotowawczego, przynajmniej w zakresie popełnienia czynu zabronionego, jest w większości przypadków szczegółowa i precyzyjna. Organy postępowania przygotowawczego mogą prowadzić jednocześnie w stosunku do podatników także podatkowe postępowanie wymiarowe na podstawie przepisów o.p. Postępowanie to zwykle jest przyczyną wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Organ postępowania przygotowawczego posiadający obszerną dokumentację związaną z popełnionym czynem jest zatem zobligowany do zainicjowania postępowania karnego skarbowego w każdym przypadku, w którym rozpoznane zostaną potencjalnie zawinione nieprawidłowości rozliczeń zobowiązań podatkowych. Można zatem uznać, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego w sprawach podatkowych może być uzasadnione przez finansowe organy postępowania przygotowawczego. Potwierdza to przepis art. 113 § 2 pkt 2 k.k.s., który wskazuje, że w postępowaniach karnych skarbowych nie stosuje się tzw. umorzenia rejestrowego, o którym mowa w art. 325f k.p.k. Oznacza to, że w sprawach karnych skarbowych zwykle są dostateczne podstawy do wykrycia sprawcy w drodze dalszych czynności procesowych.

Należy również zaznaczyć, że postępowanie karnoskarbowe może zakończyć się na etapie postępowania „w sprawie", jeżeli nie będzie uzasadnionego podejrzenia, iż przestępstwo (wykroczenie) skarbowe popełniła konkretna osoba.

2. Zawiadomienie o przestępstwie

Pozyskiwanie wiedzy o dokonanym przestępstwie lub wykroczeniu karnym skarbowym nie odbywa się co do zasady na zewnątrz struktur organizacyjnych organów postępowania przygotowawczego, jednak przypadków pozyskiwania informacji „z zewnątrz" nie można wykluczać. Dlatego na mocy art. 113 § 1 k.k.s. do postępowań w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe, podobnie jak na gruncie k.p.k., stosuje się przepisy regulujące kwestie zawiadomienia o przestępstwie. Zasady dotyczące zawiadomienia o przestępstwie są określone w art. 304 k.p.k. i wywodzą się z jednej z podstawowych zasad postępowania karnego – zasady legalizmu. Powszechny prawny obowiązek denuncjacji jest określony w przepisie art. 240 § 1 k.k. w zakresie enumeratywnie wymienionych w tym przepisie przestępstw. Nie ma w nim jednak przestępstw karnych skarbowych, określonych w k.k.s. Oznacza to, że przewidziany w art. 304 k.p.k. społeczny

obowiązek denuncjacji w sprawach karnych skarbowych nie jest sankcjonowany[105]. Dlatego wydaje się, że przedmiotowy obowiązek zawiadomienia o przestępstwie nie ma znaczenia dla częstotliwości wszczynania postępowań karnych skarbowych. Brak konkretnej sankcji za niezawiadomienie o przestępstwie nie dyskwalifikuje jednak tej przyczyny inicjacji postępowania karnego skarbowego z punktu widzenia jego użyteczności dla organów prowadzących postępowanie przygotowawcze.

Obowiązek denuncjacji może mieć natomiast charakter podmiotowy, obejmujący instytucje państwowe i samorządowe, które w związku ze swą działalnością dowiedziały się o popełnieniu przestępstwa ściganego z urzędu. Osoby odpowiedzialne za brak wystosowania odpowiedniego zawiadomienia mogą zostać objęte sankcjami. Obowiązek denuncjacji rozszerza tym samym zakres źródeł otrzymania informacji o przestępstwie lub wykroczeniu przez finansowe organy postępowania przygotowawczego. Takie informacje mogą ponadto posłużyć do wszczęcia postępowania podatkowego, na potrzeby którego dochodzi do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Obowiązek ten nie jest zależny od rodzaju popełnionego przestępstwa lub wykroczenia i może dotyczyć w szczególności przestępstw i wykroczeń karnych skarbowych. Oprócz powiadomienia prokuratora lub Policji, instytucje te obowiązane są nadto przedsięwziąć niezbędne czynności, aby nie dopuścić do zatarcia śladów i dowodów przestępstwa. Zaniechanie obowiązku prawnego zawiadomienia o przestępstwie pociąga za sobą odpowiedzialność karną przewidzianą w art. 231 k.k. W orzecznictwie wskazuje się, że niewykonanie nakazu przewidzianego w art. 304 § 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) może stanowić przestępstwo z art. 231 § 1 lub 2 k.k. wówczas, gdy funkcjonariusz publiczny zobowiązany do denuncjacji nie zawiadamia o przestępstwie ściganym z urzędu, pomimo świadomości tego, że je popełniono, oraz gdy sam ma świadomość tego, iż przekracza uprawnienia lub nie dopełnia obowiązków i przez to działa na szkodę interesu publicznego lub prywatnego[106].

Dodatkowo zawiadamiający o przestępstwie, który nie jest instytucją państwową ani samorządową, korzysta z ochrony, co daje mu odpowiednie gwarancje. Każdy, kto dowiedział się o popełnieniu przestępstwa ściganego z urzędu, co ma miejsce w stosunku do wszystkich przestępstw lub wykroczeń karnych skarbowych, ma społeczny obowiązek

---

[105] Krytykę „społecznego obowiązku" denuncjacji wyraził P. Kardas w: *Odpowiedzialność za nadużycie władzy publicznej w przypadku niezawiadomienia o popełnieniu przestępstwa*, Prok. i Pr. 2007, nr 7–8, s. 7.
[106] S. Stachowiak, *Źródła informacji o popełnionym przestępstwie w polskim postępowaniu karnym*, Prok. i Pr. 2005, nr 2, s. 29–30; wyrok SN z 12.2.2008 r., sygn. WA 1/08, OSNKW 2008, nr 4, poz. 31.

zawiadomić o tym prokuratora lub Policję. Osoba wypełniająca społeczny obowiązek zawiadomienia o przestępstwie lub wykroczeniu karnym skarbowym podlega takiej ochronie jak świadkowie, z uwagi na odpowiednie stosowanie przepisu art. 148a oraz art. 156a k.p.k.[107] (w zw. z art. 113 k.k.s.). Wskutek odesłania do art. 148a oraz art. 156a k.p.k. danych dotyczących miejsca zamieszkania i miejsca pracy osoby składającej zawiadomienie o przestępstwie nie zamieszcza się w protokole przyjęcia tego zawiadomienia, lecz w załączniku do tego protokołu, który przechowuje się w odrębnym załączniku adresowym do akt sprawy. W tym załączniku należy również przechowywać oryginały dokumentów zawierających dane dotyczące miejsca zamieszkania i miejsca pracy osoby, która złożyła zawiadomienie o przestępstwie, zaś do akt sprawy należy załączyć uwierzytelnione kserokopie tych dokumentów sporządzone w sposób uniemożliwiający zapoznanie się z tymi danymi.

Dane dotyczące miejsca zamieszkania i miejsca pracy osoby, która złożyła zawiadomienie o przestępstwie znajdujące się w załączniku adresowym do akt sprawy, mogą zostać udostępnione wyłącznie podmiotom wskazanym w art. 156a k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) i na zasadach tam określonych.

Instytucje państwowe i samorządowe, które w związku ze swoją działalnością dowiedziały się o popełnieniu przestępstwa ściganego z urzędu, są obowiązane niezwłocznie zawiadomić o tym prokuratora lub Policję oraz przedsięwziąć niezbędne czynności do czasu przybycia organu powołanego do ścigania przestępstw lub do czasu wydania przez ten organ stosownego zarządzenia, aby nie dopuścić do zatarcia śladów i dowodów przestępstwa (art. 304 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Jednak w przypadku zawiadomienia składanego przez funkcjonariusza tych instytucji już nie obowiązuje ochrona wynikająca z odpowiedniego stosowania przepisu art. 148a oraz art. 156a k.p.k. Nie oznacza to jednak, że funkcjonariusze zatrudnieni w powyższych instytucjach nie są całkowicie pozbawieni ochrony, ponieważ dane dotyczące miejsca zamieszkania takiego funkcjonariusza występującego w charakterze świadka zawsze podlegają ochronie w trybie art. 148a[108] k.k.s. w zw. z art. 113 k.k.s.

Kolejna, trzecia grupa podmiotów, objęta podmiotowym obowiązkiem zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego przewidziana jest w przepisach

---

[107] Odwołanie wprowadzono wskutek ustawy z dnia 28 listopada 2014 r. o ochronie i pomocy dla pokrzywdzonego i świadka, Dz. U. z 2015 r. poz. 21.
[108] L.K. Paprzycki (red.), *Kodeks...*, komentarz do art. 304, teza 1, LEX 2015; *System*, t. 10, s. 626.

szczególnych, znajdujących się poza k.k.s. Finansowe organy postępowania przygotowawczego mogą skorzystać z dodatkowych źródeł zawiadomienia o przestępstwie. Wskazać należy tutaj dwie następujące sytuacje, które wynikają z przepisów szczególnych i znajdują zastosowanie w procedurze karnej skarbowej:

1) art. 106a ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1876 z późn. zm.) zobowiązuje banki do zawiadomienia prokuratora, Policji albo innego właściwego organu uprawnionego do prowadzenia postępowania przygotowawczego o przypadkach uzasadniających podejrzenie zaistnienia okoliczności wskazujących na wykorzystanie działalności banków w celu ukrycia działań przestępczych lub dla celów mających związek z przestępstwem skarbowym lub innym przestępstwem niż przestępstwo z art. 165a lub art. 299 k.k.;

2) art. 63 ust. 1 ustawy z 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 524), zgodnie z którym w razie uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia Najwyższa Izba Kontroli zawiadamia organ powołany do ścigania przestępstw lub wykroczeń oraz informuje o tym kierownika jednostki kontrolowanej lub kierownika jednostki nadrzędnej i właściwy organ państwowy lub samorządowy.

Zawiadomienie o przestępstwie lub wykroczeniu skarbowym może być dokonane ustnie, jednak w takim przypadku, zgodnie z art. 143 § 1 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., powinien być obligatoryjnie sporządzony protokół[109]. Protokół taki powinien spełniać wymagania art. 148 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), w szczególności powinien zawierać określenie miejsca, czasu i okoliczności popełnienia przestępstwa lub wykroczenia karnego skarbowego. W przypadku przyjęcia ustnego zawiadomienia o przestępstwie i przesłuchania w charakterze świadka osoby zawiadamiającej, sporządza się wspólny protokół dotyczący obydwu powyższych czynności (art. 304a k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Celem przepisu jest usprawnienie postępowania przygotowawczego, ponieważ nie jest wymagane sporządzanie protokołu z zawiadomienia, a następnie kolejnego protokołu z przesłuchania świadka będącego osobą zawiadamiającą, co czyni procedurę zawiadomienia prostszą. Zgodnie bowiem z art. 143 § 1 pkt 2 k.p.k. przesłuchanie świadka wymaga spisania protokołu, a wyjątek od obowiązku dokonania tej czynności określony jest w art. 307 § 3 k.p.k., w ramach czynności sprawdzających, które są realizowane po złożeniu zawiadomienia o przestępstwie. W łącznym protokole mogą być zamieszczane także

[109] *System*, t. 10, s. 639.

postanowienia (też bez uzasadnienia): o odmowie wszczęcia dochodzenia, o umorzeniu dochodzenia z wpisaniem sprawy do rejestru oraz o umorzeniu go lub zawieszeniu co zostało uregulowane w art. 325e § 1 k.p.k.

Analiza przypadku wszczęcia postępowania przygotowawczego wskutek zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego prowadzi do 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. Wskutek tego rozszerza się możliwość wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych wynikających z informacji pozyskanych od organów spoza struktur finansowych organów postępowania przygotowawczego.

Istotne rozszerzenie źródeł informacji o przestępstwie lub wykroczeniu skarbowym, jest spowodowane tzw. anonimowym zawiadomieniem o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, bez wyjawiania tożsamości ujawniającego[110]. Zawiadomienie o charakterze anonimowym nie zostało wymienione *expressis verbis* jako źródło informacji o przestępstwie ani w k.p.k., ani w k.k.s, dlatego budzi duże kontrowersje jego charakter. W literaturze wyrażone są poglądy, zgodnie z którymi tzw. anonim nie jest zawiadomieniem o przestępstwie[111]. Z art. 307 § 1 i 3 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) wynika, że informacja o przestępstwie powinna pochodzić od wiadomego podmiotu. Ponadto w świetle art. 393 § 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), zezwalającego na odczytanie na rozprawie zawiadomienia o przestępstwie, nie jest ono dokumentem procesowym w kontekście art. 119 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.).

W literaturze można też spotkać się z poglądem, zgodnie z którym anonim jest zawiadomieniem o przestępstwie, czego dowodem jest § 121 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 kwietnia 2016 r – Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury[112], wprost wskazujący na anonim jako źródło zawiadomienia o przestępstwie. Uznaje się bowiem, że informacje zawarte w anonimie, pomimo braku danych autora, mogą mieć określoną wartość dowodową, dlatego otrzymanie takiej informacji nie powinno automatycznie prowadzić do odmowy

[110] K. Dudka, *Anonim a wszczęcie postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2005, nr 4, s. 56.
[111] R. A. Stefański, *Anonim jako źródło informacji o przestępstwie*, Prok. i Pr. 2014, nr 11–12, s. 9–11; R. Wolny, *Anonim jako podstawa wszczęcia postępowania przygotowawczego*, NP 1969, nr 6, s. 960; P. Filipiak, *Anonim jako źródło informacji o przestępstwie*, PPK 1994, nr 20, s. 22.
[112] T.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1206.

wszczęcia postępowania przygotowawczego[113]. Ponadto w związku z art. 118 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), zgodnie z którym treść czynności procesowej powinna być oceniana według złożonego oświadczenia, twierdzi się, że anonim należy uznać za zawiadomienie o przestępstwie, gdyż jest oświadczeniem wiedzy autora o nieznanej organom procesowym tożsamości o fakcie popełnienia przestępstwa[114].

Dlatego charakter proceduralny tzw. anonimu z punktu widzenia skuteczności wszczynania postępowań karnych skarbowych jest bez znaczenia, jeśli chodzi o praktyczną możliwość skutecznego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, a w konsekwencji zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Brak informacji o osobie powiadamiającej z punktu widzenia proceduralnego wiąże się z brakiem doręczenia tej osobie postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania[115]. Może to oznaczać uproszczenie proceduralne, ułatwiające wykorzystywanie informacji o czynie zabronionym. Anonim może być traktowany jako informacja własna organu ścigania, która nie może być odczytana na rozprawie jako dowód ścisły[116], jednak wywołuje istotne skutki procesowe, uruchamiające postępowanie. Po dokonaniu sprawdzenia informacji w trybie art. 307 § 5 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) anonimowe pismo może stać się podstawą do wszczęcia postępowania przygotowawczego, na co wskazuje § 121 Regulaminu wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury.

3. Instytucja „czynnego żalu”

Przepisy k.k.s. przewidują szczególny przypadek określony w art. 16 k.k.s., gdy pomimo zawiadomienia o przestępstwie lub wykroczeniu organu powołanego do ścigania przestępstw i wykroczeń karnych skarbowych takiego postępowania nie wszczyna się. Przypadek ten na gruncie k.p.k. stanowi ujemną przesłankę procesową, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 k.p.k., stosowanego w sprawach karnych skarbowych na podstawie art. 113 k.k.s.

Zastosowanie analizowanej instytucji prowadzi do bezkarności czynu, który z perspektywy założonych celów postępowania karnego, stosowanych odpowiednio do postępowań karnych skarbowych, powinien być penalizowany. Warto zauważyć, że

---

[113] K. Dudka, *Anonim…*, s. 57.
[114] *Ibidem*, s. 58.
[115] *Ibidem.*
[116] R. Kmiecik, *Postępowanie sprawdzające a czynności sprawdzenia „własnych informacji”*, Prok. i Pr. 2005, nr 10, s. 47.

wprowadzenie w Kodeksie karnym skarbowym rozdziału poświęconego zaniechaniu ukarania sprawcy już na początku kodeksu, a zatem przed tradycyjnymi środkami reakcji karnej, wskazuje na istotność zaniechania ukarania sprawcy przy jednoczesnym zaspokojeniu interesu Skarbu Państwa, z punktu widzenia polityki karnej. Oznacza to, że prowadzenie postępowania karnego skarbowego w sytuacji zastosowania przedmiotowej instytucji staje się bezcelowe. Tym samym zaspokojenie interesu finansowego wierzyciela nie wymaga, aby bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego ulegał zawieszeniu. Może to 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 podatkowych.

Instytucja „czynnego żalu" nie ogranicza w sposób przedmiotowy rodzajów przestępstw lub wykroczeń objętych wyłączaniem karalności, możliwość jej zastosowania jest szeroka. W sytuacji uiszczenia należności na rzecz wierzyciela, niezależnie od wagi przestępstwa, postępowanie karne skarbowe w związku z zastosowaniem przedmiotowej instytucji jest bezprzedmiotowe. Ograniczenia mają jedynie charakter podmiotowy, w art. 16 § 6 k.k.s. wyłączono możliwość stosowania instytucji czynnego żalu do: sprawcy kierowniczego, sprawcy polecającego, organizatora lub kierującego grupą albo związkiem przestępczym mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego oraz prowokatora. Zasadniczo można powiedzieć, że wyłączenia dotyczą osób pełniących rolę inicjującą, organizatorską lub kierowniczą[117].

Skuteczność czynnego żalu polega na wyłączeniu karalności, pod warunkiem złożenia zawiadomienia o dokonaniu czynu zabronionego przez samego sprawcę czynu. Zawiadomienie, aby wyłączać odpowiedzialność sprawcy, musi jednak spełniać wszystkie przesłanki określone w przepisie art. 16 k.k.s., w przeciwnym wypadku nie zagwarantuje, że postępowanie nie zostanie wszczęte.

Jeżeli zatem sam sprawca (bez udziału osób trzecich):

- zawiadomi organ powołany do ścigania przestępstw lub wykroczeń karnych skarbowych,
- ujawni istotne okoliczności czynu,
- osoby, które z nim współdziałały,

[117] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 83–84.

– uiści uszczuploną należność publicznoprawną w terminie przez ten organ zakreślonym, a gdy czyn ten nie polegał na uszczupleniu należności – równowartości przedmiotu przestępstwa skarbowego, jeżeli podlega on przepadkowi, a nie jest możliwe jego złożenie,

to sprawca podlega wyłączeniu z odpowiedzialności karnej skarbowej.

Może się zdarzyć, że organ postępowania przygotowawczego inaczej oceni istotność okoliczności czynu przedstawionych przez sprawcę i uzna, że nie zachodzi wyłączenie odpowiedzialności karnej skarbowej. Należy podkreślić, że ocena spełnienia przesłanek czynnego żalu jest w zakresie kompetencji organów postępowania przygotowawczego[118]. W takim przypadku, polegającym na restrykcyjnej ocenie przez finansowy organ postępowania przygotowawczego ujawnionych okoliczności czynu, może stać się przesłanką do wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo karne skarbowe lub wykroczenie. Warto zaznaczyć, że zgodnie z zasadą legalizmu (art. 10 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), finansowy organ postępowania przygotowawczego jest zobowiązany do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa. Zawieszony wskutek wszczęcia postępowania bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może dać organowi możliwość określenia wyższej kwoty zobowiązania podatkowego niż deklarowana wstępnie przez sprawcę w zawiadomieniu. Organ podatkowy z uwagi na zawieszenie biegu terminu przedawnienia będzie dysponował czasem potrzebnym na analizę materiału dowodowego.

Szczególny przypadek „czynnego żalu" został uregulowany w art. 16a k.k.s. Według poglądów prezentowanych w literaturze regulacja ta jest zbędna, ponieważ zwykła omyłka w deklaracji nie powinna być kwalifikowana do czynów przestępnych, a zatem w takich przypadkach zastosowanie powinien znajdować art. 10 § 1 k.k.s. wyłączający odpowiedzialność na skutek błędu[119]. Tym samym w sytuacji hipotetycznego braku art. 16a k.k.s. wystarczającą funkcję spełniałby wyłącznie art. 16 k.k.s. Nie wdając się w rozważania dotyczące zasadności wprowadzenia art. 16a do Kodeksu karnego skarbowego, należy uznać, że przepis ten potwierdza przyzwolenie na efektywne dochodzenie zobowiązań podatkowych w miejsce prowadzenia postępowania i skazania sprawcy. Zgodnie z tym przepisem nie podlega karze za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu o.p. lub ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej,

[118] *Ibidem*, s. 79.
[119] J. Sawicki, *Znaczenie czynnego żalu w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2013, nr 3, s. 52.

korektę deklaracji podatkowej i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie. Z proceduralnego punktu widzenia, podobnie jak art. 16 k.k.s., analizowany przepis stanowi ujemną przesłankę procesową, o której mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Warto także zaznaczyć, że art. 16a k.k.s. został z dniem 1 stycznia 2016 r.[120] znowelizowany, poprzez usunięcie wymogu złożenia wraz z korektą deklaracji pisemnego uzasadnienia jej przyczyn, czyniąc wyłączenie odpowiedzialności karnej skarbowej jeszcze mniej sformalizowanym. Uzasadnienie projektu ustawy zmieniającej wskazywało na cel nakłaniania do samodzielnego korygowania błędów[121]. W istocie zmiana ta dodatkowo uzasadnia wniosek, że przepisy k.k.s. są narzędziem pozwalającym na realizowanie celu egzekwowania należności podatkowych. Kiedy bowiem nie ma ryzyka upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ponieważ zobowiązanie to zostało uiszczone wskutek zastosowania tzw. czynnego żalu, organy postępowania przygotowawczego nie mają podstaw i nie są też zainteresowane dalszym prowadzeniem postępowania karnego skarbowego. Przepisy k.k.s. dopuszczają możliwość wydłużania procedury karnej skarbowej, natomiast w sytuacji uregulowania zobowiązania podatkowego i dopełnienia obowiązków raportowych dają możliwość wyłączenia karalności z mocy prawa.

W doktrynie wskazuje się, że przedmiotowa instytucja stanowi o słabości rozwiązań podatkowych i karnych skarbowych, ponieważ dobrodziejstwo bezkarności obejmuje swoim zakresem zachowania, które z perspektywy kryminalno-politycznej na to nie zasługują[122]. Przepis art. 16a k.k.s., podobnie jak art. 16 k.k.s., nie zawęża przedmiotowego zakresu rodzajów przestępstw, które byłyby wyłączone spod jego zakresu. Dodatkowo nie stosuje się wyłączeń podmiotowych, o których mowa w art. 16 § 6 k.k.s., a zatem wskutek zastosowania art. 16a k.k.s. uniknąć odpowiedzialności może także sprawca, który pełni rolę inicjującą, organizatorską lub kierowniczą.

Należy podkreślić, że możliwe jest skorygowanie deklaracji podatkowej już po przeprowadzonej kontroli skarbowej lub podatkowej (por. art. 81b o.p.) z równoczesnym spełnieniem przesłanek wyłączenia karalności z art. 16a k.k.s. Przyznaje to sprawcom

---

[120] Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 1649.

[121] Druk sejmowy nr 3462, VII kadencja, Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, www.sejm.gov.pl.

[122] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, art. 16a, pkt 7, LEX 2012.

przestępstw i wykroczeń karnych skarbowych możliwość uniknięcia odpowiedzialności w przypadku wykrycia przez organy podatkowe uchybień powodujących odpowiedzialność karną skarbową. Sprawcy mogą w ten sposób celowo stosować sprzeczne z przepisami rozwiązania podatkowe, które w przypadku ich wykrycia nie będą penalizowane wskutek zastosowania analizowanej instytucji.

4. Czynności sprawdzające

Instytucja postępowania sprawdzającego (art. 307 k.p.k.) znajduje zastosowanie w przypadku wątpliwości co do otrzymanych lub pozyskanych w drodze własnych ustaleń organu, informacji o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Na gruncie przepisów k.p.k. nie ma mowy jedynie o czynnościach sprawdzających, ale o postępowaniu sprawdzającym. Za taką nazwą przemawia treść art. 307 § 2 k.p.k. oraz art. 326 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), jednoznacznie odwołujących się do terminu „postępowanie sprawdzające". Oznacza to, że ten etap postępowania ma wyższą rangę w stosunku do czynności sprawdzających uregulowanych na gruncie k.p.k. z 1969 r.[123]

Charakter prawny postępowania sprawdzającego nie jest jasny i budzi w doktrynie szereg wątpliwości. Trudności powoduje ocena, czy postępowanie sprawdzające stanowi element postępowania przygotowawczego, czy też jedynie poprzedza tę fazę procesu, jednak znajduje się poza granicami postępowania przygotowawczego. Ustalenie tej granicy pozwoli udzielić odpowiedzi na pytanie o to, czy podjęcie czynności w ramach postępowania sprawdzającego jest faktycznym procesem karnym, jeszcze przed jego formalnym wszczęciem[124] i może wpływać na inne obszary prawa, jak istotny skutek materialny w postaci zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Powzięcie wiadomości o popełnieniu przestępstwa jest kryterium obiektywnym, które jest poza zakresem uznania organu postępowania przygotowawczego[125]. Decyzja o przeprowadzeniu postępowania sprawdzającego pomimo braku powzięcia wiadomości jest teoretycznie możliwa, chociaż będzie ona stanowiła naruszenie konstrukcji warunków dopuszczalności tego postępowania, i musi być uznana za naruszenie ustawowego zabezpieczenia zasady legalizmu[126]. Decyzja taka nie jest jednak wykluczona, a już

---

[123] P. Kruszyński (red.), *Wykład prawa karnego procesowego*, Białystok 2004, s. 319.
[124] J. Tylman, *Instytucja czynności sprawdzających w postępowaniu karnym*, Łódź 1984, s. 64; S. Stachowiak, *Wszczęcie postępowania przygotowawczego a czynności sprawdzające*, Prok. i Pr. 1999, nr 9, s. 9.
[125] Por. J. Nelken, *Uprawdopodobnienie w procesie karnym*, NP 1970, nr 4, s. 514 i n.
[126] J. Łupiński, *Czas trwania postępowania sprawdzającego*, Prok. i Pr. 2011, nr 10, s. 93; por. J. Skorupka, *Czas jako czynnik determinujący przebieg postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 2010, nr 1–2, s. 257.

z pewnością będzie uzasadniona, gdy organ otrzyma anonimowe informacje o popełnieniu czynu zabronionego. Ocena co do konieczności weryfikacji uzyskanych przez organ informacji jest subiektywna i zależy wyłącznie od prowadzącego postępowanie. Organ ten ma bowiem swobodę w podjęciu decyzji co do wszczęcia czynności sprawdzających. W literaturze można spotkać pogląd wskazujący, że subiektywne prognozy organu powołanego do ścigania przestępstw co do jego wyników nie mają żadnego znaczenia dla konieczności weryfikacji posiadanych informacji. W związku z tym w każdym przypadku zachodzi potrzeba przeprowadzenia postępowania sprawdzającego, nawet wówczas, gdy organ ten przewiduje, że postępowanie nie doprowadzi do ustalenia przesłanek do wszczęcia postępowania przygotowawczego. Za obligatoryjnym stosowaniem przepisu art. 307 § 1 k.p.k. przemawia charakter gwarancyjny tego przepisu, wyrażający się w zabezpieczeniu interesu publicznego poprzez ściganie wszystkich przestępstw oraz w zabezpieczeniu interesu obywatela przed bezzasadnym lub przedwczesnym wszczynaniem postępowania[127]. Należy wyciągnąć wniosek, iż każdy wynik sprawdzenia, zarówno pozytywny, jak i negatywny, posiada pewną wartość poznawczą. Wykazanie, że początkowe przypuszczenie co do faktu popełnienia przestępstwa było błędne, stanowi także pozytywny rezultat pracy badawczej (poznawczej)[128]. Brak wykazania „uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa" jest bowiem negatywną prawną przesłanką uniemożliwiającą wszczęcie postępowania karnego, która zobowiązuje organ procesowy do wydania merytorycznej decyzji odmawiającej wszczęcia postępowania. Ponadto brak podstaw do wszczęcia postępowania musi być niewątpliwy, dlatego wątpliwości co do okoliczności przytoczonych w zawiadomieniu o przestępstwie lub też uzyskane przez organ procesowy w inny sposób, np. z tzw. anonimu, nakładają na te organy powinność wyjaśnienia tych okoliczności w trybie postępowania sprawdzającego[129]. Czynności sprawdzające mogą być podjęte celem ustalenia istnienia okoliczności wyłączającej postępowanie karne skarbowe, wskazanej w negatywnych przesłankach procesowych w art. 17 § 1 k.p.k.[130] Należy także zaznaczyć, że przepisy regulujące instytucję postępowania sprawdzającego nie ograniczają obowiązku prowadzenia tego postępowania do konkretnych przestępstw czy też wykroczeń, objęte nim są wszelkie zdarzenia.

---

[127] Z. Młynarczyk, *Czynności sprawdzające i odmowa wszczęcia postępowania karnego*, Prok. i Pr. 1995, nr 5, s. 108.
[128] J. Widacki, *Rola i zakres kryminalistycznych czynności sprawdzających*, ZNUJ, Prace Prawnicze 1971, nr 51, s. 269.
[129] Z. Młynarczyk, *Czynności…*, s. 107.
[130] R. A. Stefański (red.), *Kodeks postępowania karnego, Komentarz,* t. II, Warszawa 2004, s. 347.

Potwierdza się teza, że powzięcie jakiejkolwiek wiadomości o popełnieniu przestępstwa, która nawet nie ma formy powiadomienia, powinno prowadzić do wszczęcia postępowania sprawdzającego. Warto zaznaczyć, że wszczęcie tego postępowania wywołuje skutki materialnoprawne na gruncie zobowiązań podatkowych, polegające na zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Postępowanie sprawdzające jest ograniczone czasowo i zgodnie z przepisami nie powinno trwać dłużej aniżeli 30 dni od daty zawiadomienia, jednak ograniczenie powyższe nie dotyczy tzw. informacji własnych organu. Daje to finansowym organom postępowania przygotowawczego dużą swobodę w zakresie czasu prowadzenia postępowania sprawdzającego i wpływania na czas zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ponadto 30-dniowy termin przewidziany w przypadkach, w których doszło do zawiadomienia o przestępstwie, nie wydaje się zbyt rygorystyczny.

Teza ta znajduje uzasadnienie w treści art. 307 § 5 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), z którego wynika, że sprawdzenia danych własnych organu ścigania dokonuje się z zachowaniem jedynie rygorów określonych w § 2 art. 307 k.p.k. (ograniczenie czynności protokołowanych), jednakże bez konieczności dochowania terminu określonego w art. 307 § 1 k.p.k., który wiąże się jedynie ze sprawdzeniem zawiadomienia o przestępstwie i z koniecznością powiadomienia zawiadamiającego w odpowiednim czasie o wszczęciu lub odmowie wszczęcia postępowania. Sprawdzenie informacji uzyskanych z innego źródła aniżeli zawiadomienie jest zatem ograniczone na płaszczyźnie czasowej, jedynie postulatem koncentracji i szybkości postępowania[131]. W przypadku zawiadomienia o przestępstwie termin wskazany w art. 307 § 1 zd. 2 k.p.k. budzi wątpliwości, jeśli chodzi o jego kwalifikację do terminów instrukcyjnych[132] albo gwarancyjnych[133]. Nie wdając się głębiej w powyższe rozważania, za trafny należy uznać pogląd wyrażony przez I. Nowikowskiego[134], zgodnie z którym niedochowanie tego terminu nie powoduje bezskuteczności czynności ograniczonej tym terminem, lecz prowadzi jedynie do formalnej wadliwości czynności procesowej. Formalna wadliwość przejawia się w postaci konsekwencji procesowych, którymi obwarowane jest niezachowanie terminu z art. 307 § 1 zd. 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Skutkiem tego uchybienia są możliwości złożenia

[131] J. Tylman, *Koncentracja i szybkość postępowania sprawdzającego w procesie karnym*, NP 1982, nr 11–12, s. 125–127.
[132] J. Grajewski, *Przebieg procesu karnego*, Warszawa 2001, s. 25.
[133] F. Prusak, *Postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2014, s. 43.
[134] I. Nowikowski, *Terminy w kodeksie postępowania karnego*, Lublin 1988, s. 20 i n.; *idem*, *O rodzajach terminów w kodeksie postępowania karnego*, Prob. Praworz. 1980, nr 2, s. 38–39.

zażalenia na bezczynność organu powołanego do ścigania przestępstw w zakresie rozpoznania zawiadomienia o przestępstwie. Osoba lub instytucja państwowa, samorządowa i społeczna, która złożyła zawiadomienie o przestępstwie, ma być w ciągu 6 tygodni powiadomiona o wszczęciu lub o odmowie wszczęcia śledztwa lub dochodzenia. W razie nieotrzymania takiej informacji we wskazanym terminie podmioty te mają prawo wnieść w trybie art. 306 § 3 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) zażalenie do prokuratora nadrzędnego, gdy zawiadomienie o przestępstwie zostało złożone prokuratorowi, a gdy było ono skierowane do Policji lub innego organu powołanego do prowadzenia postępowania przygotowawczego – do prokuratora sprawującego nadzór nad tym organem w zakresie postępowania przygotowawczego lub finansowego organu postępowania. Poza skargą na bezczynność, przekroczenie terminu na podjęcie decyzji o wszczęciu postępowania przygotowawczego nie wnosi negatywnych skutków dla możliwości prowadzenia postępowania sprawdzającego poza wyznaczonym przez przepisy terminem. W konsekwencji postępowanie może powodować zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, pomimo trwania jego czynności poza przewidzianym w art. 307 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) terminem.

Usprawiedliwieniem przekroczenia terminu dla postępowania sprawdzającego jest szeroko akceptowany przez doktrynę i judykaturę pogląd M. Cieślaka[135], że postulat zachowania terminów wyznaczających maksymalne okresy, w ciągu których powinny się zakończyć określone etapy postępowania lub w których organy procesowe, strony i inni uczestnicy postępowania karnego, powinni dokonać czynności procesowych, nie mogą naruszać zasady prawdy materialnej, bowiem zasada szybkości jest dyrektywą wiążącą dla organów procesowych tylko o tyle, o ile nie stoi w sprzeczności z interesem prawdy materialnej. Ponieważ postępowanie sprawdzające jest częścią postępowania karnego, ze względu na art. 113 k.k.s. pogląd ten znajduje zastosowanie do postępowań karnych skarbowych i może być wykorzystywany przez organy tego postępowania do uzasadniania zawieszania biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych w okresie przekraczającym terminy przewidziane dla czynności procesowych.

Z literalnego brzmienia art. 307 § 1 k.p.k. wynika, że w wypadku przekroczenia 30-dniowego terminu organ procesowy jest zobowiązany do wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia. Dotyczy to przypadku sprawdzenia informacji pochodzących z zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa. Nie może on wydać

[135] M. Cieślak, *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Warszawa 1984, s. 342.

postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego, ponieważ zgodnie z treścią tego przepisu takie postanowienie można wydać najpóźniej w terminie 30 dni od otrzymania zawiadomienia o przestępstwie[136]. Oznacza to, że przekroczenie powyższego terminu musi prowadzić do wszczęcia postępowania przygotowawczego. Można zatem wyciągnąć wniosek, że finansowy organ postępowania przygotowawczego może nie wykonywać w okresie 30 dni żadnych czynności, traktując ten czas jako przedłużenie postępowania, po czym wszczęcie postępowania przygotowawczego ze wszystkimi skutkami materialnoprawnymi nastąpi z uwagi na wymogi przewidziane w ustawie.

Warto zauważyć, że celem postępowania sprawdzającego jest nie tylko weryfikacja uzyskanych informacji, ale także ich uzupełnienie lub doprecyzowanie, polegające na ustaleniu okoliczności oraz faktów, co wpływa na długość trwania tego postępowania i wywołuje konsekwencje materialnoprawne na gruncie zobowiązań podatkowych. Organ prowadzący postępowanie sprawdzające może w związku z powyższym przesłuchać w charakterze świadka osobę zawiadamiającą o przestępstwie lub wykroczeniu (art. 307 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). W ramach czynności sprawdzających, zgodnie z § 2 art. 307 k.p.k. nie jest jednak możliwe przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego ani innych czynności, z których przeprowadzenia konieczne jest sporządzenie protokołu.

5. Czynności operacyjno-rozpoznawcze

Czynności operacyjno-rozpoznawcze mają charakter pozaprocesowy i są realizowane co do zasady przed wszczęciem postępowania przygotowawczego, chociaż mogą być realizowane także równolegle[137]. Prowadzenie czynności operacyjno-rozpoznawczych przed wszczęciem postępowania przygotowawczego jest obojętne z punktu widzenia zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jednak realizowanie ich w trakcie tego postępowania, może wydłużyć czas trwania postępowania i zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania.

L. Schaff uznawał te czynności za taktyczno-rozpoznawcze czynności nieprocesowe, które praktyka służby śledczej ukształtowała jako czynności uzupełniające lub wykonawcze w stosunku do czynności procesowych i zadań postępowania przygotowawczego. Jego zdaniem nie mogły one przekraczać granic ustalenia istnienia lub nieistnienia podstawy

[136] B. Szyprowski, *Postępowanie sprawdzające w procesie karnym*, Prok. i Pr. 2007, nr 7–8, s. 180.
[137] B. Hołyst, *Kryminalistyka*, Warszawa 2004, s. 46.

faktycznej sprawy karnej. Wskazywał, że w pozaprocesowej postaci nie są postępowaniem karnym i nie mieszczą się w zakresie postępowania karnego[138].

Czynności te nie mają definicji legalnej w przepisach, można jednak podać ich poszczególne rodzaje: wywiad, obserwacja, prowadzenie tajnych informatorów i systemów informatyczno-kryminalnych, inwigilacja, rozpracowanie operacyjne i kombinacja operacyjna[139].

Nie wszystkie organy postępowania przygotowawczego mogą przeprowadzać czynności operacyjno-rozpoznawcze. W szczególności czynności tych nie mogą przeprowadzać wszystkie finansowe organy postępowania przygotowawczego. Czynności te są zastrzeżone dla Policji i ABW[140]. W związku z wprowadzeniem ustawy o KAS[141] czynności operacyjno-rozpoznawcze mogą prowadzić funkcjonariusze pełniący służbę w wyodrębnionych komórkach organizacyjnych urzędu obsługującego ministra, urzędu celno-skarbowego (por. art. 113 ustawy o KAS). Finansowy organ postępowania przygotowawczego, jeżeli nie jest uprawniony, może jednak zlecić wykonanie niezbędnych czynności Policji lub innym właściwym organom. Czynności operacyjne nie zaliczają się jednak do etapu postępowania przygotowawczego[142], dlatego ich prowadzenia nie można rozważać w charakterze skutków materialnych na gruncie przepisów o przedawnieniu zobowiązań podatkowych. Zlecenie ich realizacji przed wszczęciem postępowania przygotowawczego jest obojętne z punktu widzenia możliwości zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jednak czynności operacyjno-rozpoznawcze mogą być istotnym źródłem dowodowym w sprawie karnej skarbowej, a także – przy zachowaniu warunków o.p. – również w sprawie podatkowej.

Z uwagi na specyficzny, pozaprocesowy charakter czynności operacyjno-rozpoznawczych finansowe organy postępowania nie mogą bezpośrednio sprawować nadzoru nad tymi czynnościami w ramach art. 326 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), ponieważ finansowy organ postępowania przygotowawczego nie jest w tym zakresie traktowany jako

---

[138] L. Schaff, *Zakres i formy postępowania przygotowawczego*, Warszawa 1961, s. 77.
[139] Ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji, Dz. U. Nr 30 poz. 179 ze zm., t.j.: Dz. U. z 2017 r. poz. 2067, art. 15–19; ustawa z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu, Dz. U. Nr 74, poz. 676 ze zm., t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1920, art. 27–30; ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz. U. poz. 1947 ze zm., art. 114–119; A. Posytek, *Wartość dowodowa czynności operacyjno-rozpoznawczych*, Prok. i Pr. 2011, nr 3, s. 23.
[140] B. Szyprowski, *Postępowanie...*, s. 164.
[141] Dz. U. z 2016 r. poz. 1947 ze zm.
[142] J. Piotrowicz, *Nadzór prokuratora nad postępowaniem przygotowawczym*, Warszawa 1972, s. 14–15.

„prokurator” (art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s., art. 326 k.p.k. *a contrario*). Dodatkowo nawet organ prowadzący te czynności nie ma obowiązku przedkładania prokuratorowi materiałów uzyskanych w toku tych czynności[143]. Możliwość kierowania prowadzeniem czynności operacyjno-rozpoznawczych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego jest zatem ograniczona.

6. Wszczęcie postępowania wskutek dokonania czynności niecierpiących zwłoki

Na gruncie postępowania w sprawach karnych skarbowych możliwe jest przeprowadzenie wstępnych czynności zabezpieczających dowody (art. 308 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., tzw. dochodzenia w niezbędnym zakresie). Przepis art. 303 k.p.k. *in fine*, kształtując podstawę faktyczną do wszczęcia każdego postępowania przygotowawczego, dotyczy tzw. formalnego wszczynania postępowania, czyli wszczęcia następującego poprzez wydanie postanowienia o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa. Obok niego funkcjonuje tzw. nieformalne wszczęcie, zwane też faktycznym albo inaczej „czynnościami (dochodzeniem) w niezbędnym zakresie”, gdzie do wszczęcia postępowania karnego skarbowego dochodzi w wyniku podjęcia dowodowej procesowej czynności zabezpieczającej.

Czynności te są w literaturze określane mianem czynności niecierpiących zwłoki, czynności procesowych w niezbędnym zakresie, a w poprzedniej ustawie procesowej – dochodzeniem w niezbędnym zakresie, dochodzeniem wstępnym czy dochodzeniem niezwłocznym[144]. Czynności te prowadzą do faktycznego rozpoczęcia akcji postępowania karnego skarbowego, dlatego powinny odbywać się w granicach niezbędności, w wypadkach niecierpiących zwłoki[145]. Przepisy nie definiują jednak granicy stosowania przedmiotowej instytucji, co oznacza, że jej uruchomienie może odbywać się w sytuacjach strategicznie korzystnych z punktu widzenia finansowych organów postępowania przygotowawczego. Ponieważ przyjmuje się, że wszczęcie przedmiotowych czynności jest równoznaczne z wszczęciem postępowania *in rem*, mogą one wydłużyć w sposób wystarczający dla finansowego organu postępowania przygotowawczego czas potrzebny na wydanie decyzji wymiarowej jeszcze przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania

---

[143] *Ibidem*.
[144] T. Grzegorczyk, *Kodeks postępowania karnego*, komentarz do art. 308, teza 1, LEX 2014.
[145] K. Dudka, H. Paluszkiewicz, *Postępowanie karne*, Warszawa 2017, s. 438; J. Skorupka (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 722; M. Kowalski, *Czynności w niezbędnym zakresie w postępowaniu karnym*, Prok. i Pr. 2003, nr 1, s. 33.

podatkowego. W toku dalszych czynności organ prowadzący postępowanie może wydać formalne postanowienie o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia. Pogląd o integralności czynności niecierpiących zwłoki z postępowaniem przygotowawczym potwierdza jednoznacznie art. 308 § 6 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), stanowiący, że czas trwania śledztwa lub dochodzenia liczy się od dnia pierwszej, przedmiotowej czynności. Przepis ten ogranicza ewentualną polemikę z organem postępowania przygotowawczego, polegającą na kwestionowaniu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania przygotowawczego, wskutek dokonania czynności niecierpiących zwłoki.

Przepisy proceduralne określają w sposób ogólny, w jakim zakresie czynności te powinny być prowadzone. Z literalnego brzmienia art. 308 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) można wyciągnąć wniosek, że wyłącznym celem prowadzenia tych czynności powinna być konieczność zabezpieczenia śladów i dowodów czynu zabronionego przed ich utratą, zniekształceniem lub zniszczeniem. Zakres czynności, które powinny być zrealizwane jako niecierpiące zwłoki, kodeks oznacza poprzez przykładowe („a zwłaszcza"). Zatem w granicach koniecznych dla zabezpieczenia śladów i dowodów przestępstwa przed ich utratą, zniekształceniem lub zniszczeniem prokurator, finansowy organ postępowania przygotowawczego albo Policja (lub inne organy postępowania przygotowawczego w oparciu o przepis art. 150 § 1 k.k.s.) mogą w każdej sprawie, w wypadkach niecierpiących zwłoki, jeszcze przed wydaniem postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia, przeprowadzić w niezbędnym zakresie czynności procesowe, a zwłaszcza dokonać oględzin, w razie potrzeby z udziałem biegłego, okazania podejrzanego o popełnienie przestępstwa skarbowego innym osobom, przeszukania lub czynności wymienionych w art. 74 § 2 pkt 1 i 3 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) w stosunku do osoby podejrzanej, a także przedsięwziąć wobec niej inne niezbędne czynności, nie wyłączając pobrania próbki pisma, krwi, włosów i wydzielin organizmu[146]. Katalog czynności możliwych do przeprowadzenia nie jest zamknięty, co dodatkowo wpływa na różnorodność czynności możliwych do przeprowadzenia w ramach przedmiotowej instytucji, a tym samym ułatwia jej zastosowanie, jeżeli zachodzi taka konieczność, polegająca w szczególności na niezwłocznym skorzystaniu z instytucji zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Po dokonaniu czynności, w sprawach, w których prowadzenie śledztwa przez

[146] R.A. Stefański, S. Zabłocki (red.), *K.P.K. Komentarz*, t. II, Warszawa 2004, s. 353–355.

prokuratora jest obowiązkowe, prowadzący postępowanie przekazuje sprawę niezwłocznie prokuratorowi. Finansowe organy postępowania przygotowawczego mają istotną decyzyjność w zakresie prowadzenia tej formy postępowania, ponieważ posiadają one w ramach prowadzenia przedmiotowych czynności kompetencje prokuratora (art. 308 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 oraz w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.).

Czynności niecierpiące zwłoki mogą być dokonywane w okresie nieprzekraczającym 5 dni, jednak może być to wystarczający czas do dokonania czynności istotnych dla postępowania podatkowego, polegających na wydaniu decyzji wymiarowej, zapobiegającej przedawnieniu zobowiązania. W sytuacji, w której przedawnienie zobowiązania podatkowego miałoby nastąpić z końcem danego roku, podjęcie czynności niecierpiących zwłoki może umożliwić wydanie i doręczenie decyzji wymiarowej i zapobiec przedawnieniu. Może bowiem zaistnieć przypadek, w którym organ podatkowy wyda decyzję wymiarową przed upływem okresu przedawnienia, jednak decyzja ta nie została doręczona podatnikowi, który nie podjął jej z placówki operatora pocztowego uprawnionego do doręczeń (art. 144 § 1 pkt 1 o.p.). Istnieją zatem podstawy do dokonania doręczenia zastępczego, na podstawie art. 150 § 4 o.p., polegającego na niepodjęciu pisma i przyjęciu fikcji doręczenia z upływem ostatniego dnia 14-dniowego okresu liczonego od pierwszego zawiadomienia podatnika o pozostawieniu pisma. Dla skuteczności decyzji istotne jest jednak, aby koniec powyższego okresu upłynął przed końcem okresu przedawnienia. Okres ten mogą skutecznie przedłużyć wskazane czynności realizowane w ramach dochodzenia w niezbędnym zakresie.

W wypadkach niecierpiących zwłoki, w szczególności gdy mogłoby to spowodować zatarcie śladów i dowodów czynu zabronionego, organ postępowania przygotowawczego może np. przesłuchać osobę podejrzaną o popełnienie tego czynu w charakterze podejrzanego, jeszcze przed wydaniem postanowienia o przedstawieniu jej zarzutów, jeżeli zachodzą warunki do sporządzenia takiego postanowienia. W praktyce można założyć, że zgromadzone w aktach sprawy podatkowej materiały dowodowe mogą co do zasady dawać podstawy do przesłuchania w tym trybie, zatem w większości przypadków finansowy organ postępowania przygotowawczego może przeprowadzić przesłuchanie, traktując je jako przesłuchanie w przypadku niecierpiącym zwłoki. Takie przesłuchanie wymaga spełnienia określonych wymogów proceduralnych, przed przesłuchaniem osobę tę należy ustnie poinformować o treści zarzutu (art. 308 § 2 i 5 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Następuje wszczęcie postępowania przygotowawczego *in personam*, a zatem mogą zachodzić skutki

polegające na zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego także w aktualnym stanie prawnym (por. tabelę nr 1). Kodeks postępowania karnego wymaga, aby uzupełnić wymagania formalne poprzez wydanie w ciągu 5 dni od dnia przesłuchania postanowienia o przedstawieniu zarzutów (art. 308 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Z racji, że finansowy organ postępowania przygotowawczego posiada kompetencje prokuratora (art. 308 § 1 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.), ma ustalone podstawy do wydania takiego postanowienia, zwłaszcza że dysponuje aktami sprawy podatkowej.

Przesłanką stosowania przedmiotowej instytucji, zarówno w formie określonej w art. 308 § 1 k.p.k. jak i w formie określonej w § 2 tego artykułu k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), jest okoliczność, aby w konkretnej sytuacji zachodził „wypadek niecierpiący zwłoki". Przesłanka ta jest sprawą oceną, przy czym ocena, czy taki wypadek zachodzi, należy do organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze, dając mu w tym zakresie szeroką decyzyjność co do wszczęcia przedmiotowych czynności. W orzecznictwie przyjmuje się, że organ prowadzący postępowanie powinien brać pod uwagę m.in. możliwość wcześniejszego kontaktowania się osoby, która będzie przesłuchana, ze świadkami lub innymi osobami uczestniczącymi w popełnieniu przestępstwa, co może grozić porozumieniem się tych osób i utrudnieniem w ten sposób dotarcia do prawdy[147]. W sprawach związanych z przestępstwami lub wykroczeniami podatkowymi możliwość potencjalnego kontaktu co do zasady występuje. Przestępstwa polegające na wyłudzeniach podatkowych zwykle angażują kilku podatników, dlatego możliwość porozumiewania się może dość często występować.

Trzeba zaznaczyć, że organy postępowania przygotowawczego, nawet jeżeli nie są to finansowe organy postępowania przygotowawczego, w zakresie czynności sprawdzających nie są objęte obowiązkiem informowania organu nadzoru, ustawa nowelizująca k.p.k. z 10 stycznia 2003 r. zniosła bowiem obowiązek powiadomienia prokuratora przez Policję, o podjęciu czynności z art. 308 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Obowiązku takiego nie mają tym bardziej finansowe organy postępowania przygotowawczego, ponieważ w zakresie analizowanej instytucji posiadają kompetencje prokuratora, co dodatkowo zwiększa ich możliwość kierowania postępowaniem karnym skarbowym w ramach tej instytucji.

[147] Wyrok SN z 3.5.1983 r., sygn. I KR 74/83, OSNKW z 1984, nr 3-4, poz. 35; post. SN z 11.4.2012 r., sygn. II KK 313/11, OSNKW 2012 r., nr 9, poz. 96, z glosą aprobującą M. Błońskiego, LEX 2013.

7. Postanowienie o wszczęciu lub o odmowie wszczęcia postępowania

Wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, a więc zarówno w formie śledztwa, jak i w formie dochodzenia, z zastrzeżeniem przypadku wszczęcia postępowania wskutek podjęcia czynności faktycznych, zwykle następuje przez wydanie postanowienia.

Z art. 305 § 4 k.p.k. (art. 113 § 1 k.k.s.) wynika, że o wszczęciu, odmowie wszczęcia albo o umorzeniu śledztwa zawiadamia się osobę lub instytucję państwową, samorządową lub społeczną, która złożyła zawiadomienie o przestępstwie, a o umorzeniu także podejrzanego – z pouczeniem o przysługujących im uprawnieniach. Praktyką organów postępowania przygotowawczego, akceptowaną przez sądy administracyjne, było uznanie, że brak jest podstaw do przyjęcia poglądu, iż niedoręczenie podatnikowi postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie mogło wywołać jakiekolwiek skutki procesowe w postępowaniu podatkowym. Przepisy o.p. nie odnoszą się do kwestii konieczności doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania. W związku z tym zakładano, zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów o.p., że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulegał zawieszeniu wskutek wydania postanowienia o wszczęciu postępowania, pomimo że podatnik nie posiadał na jego temat żadnej wiedzy. W skargach do sądów administracyjnych w sprawach podatkowych, w których istotne są czynności dokonane na gruncie postępowania karnego skarbowego, pojawiały się ze strony podatników zarzuty w stosunku do finansowych organów postępowania przygotowawczego dotyczące „manipulowania" dowodami wskazującymi na moment wszczęcia postępowania w sprawie[148]. Szerokie możliwości zawieszania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego bez wiedzy podatnika były możliwe do 15 października 2015 r.[149], kiedy to zostały zmienione przepisy o.p.; obecnie do skutecznego zawieszenia biegu przedawnienia, wymagane jest zawiadomienie podatnika o wszczęciu postępowania i jego skutkach na gruncie zobowiązań podatkowych.

Postanowienie o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia, zgodnie z art. 305 § 1 oraz art. 325a § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., powinno być wydane niezwłocznie po otrzymaniu zawiadomienia o przestępstwie lub wykroczeniu. Jednak decyzja o przedstawieniu zarzutów powinna być podejmowana rozważnie, z odpowiedzialnością, by

[148] Wyrok WSA w Poznaniu z 7.1.2010 r., sygn. I SA/Po 750/09, Legalis nr 251741.
[149] Dz. U. z 2013 r. poz. 1149.

zapobiec bezzasadnemu i pochopnemu pociąganiu do odpowiedzialności karnej osób niewinnych[150].

Istnieje granica dla prowadzenia postępowania w fazie *in rem*. Jeżeli sprawca jest znany, postępowanie powinno zmienić swoją fazę, ponieważ podejrzany powinien uzyskać gwarancje procesowe jako strona postępowania posiadająca zarówno prawa, jak i obowiązki. W orzecznictwie Sądu Najwyższego ugruntował się pogląd o zakazie przesłuchania osoby w charakterze świadka, o ile zebrane dowody dostatecznie uzasadniają podejrzenie, że popełniła ona przestępstwo i z tego powodu powinien być jej przedstawiony zarzut[151]. Działania organów postępowania przygotowawczego nie powinny prowadzić do przesłuchiwania podejrzanych w charakterze świadka, a dopiero po tym w charakterze podejrzanego na zasadach określonych w art. 313 § 1 k.p.k.[152] Prowadzi to do naruszenia zasad rzetelnego prowadzenia procesu[153].

Przesłuchiwanie w charakterze świadka, pomimo że możliwe jest postawienie w danym momencie zarzutów, wiąże się z istotnymi konsekwencjami, w związku z wprowadzeniem w dniu 15 kwietnia 2016 r. nowej regulacji art. 233 § 1a k.k.[154] Przepis ten penalizuje składanie fałszywych zeznań także w okolicznościach obawy przed odpowiedzialnością karną grożącą składającemu zeznania lub jego najbliższym. Regulacja ta obejmuje składanie zeznań w postępowaniu sądowym (nie tylko karnym, lecz także cywilnym, w sprawach z zakresu prawa pracy itp.), a także w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy (np. postępowanie podatkowe, administracyjne, dyscyplinarne). W uzasadnieniu rządowego projektu tej ustawy[155] stwierdzono że: „W celu rozstrzygnięcia [...] wątpliwości i interpretacji mających negatywne konsekwencje dla pewności prawnej i skuteczności wymiaru sprawiedliwości projektodawca zdecydował się jednoznacznie uznać zachowanie uczestnika postępowania, polegające na świadomym

---

[150] J. Peczeniuk, *Instytucja przedstawienia zarzutu w świetle przepisów kodeksu postępowania karnego*, WPP 1994, nr 3–4, s. 44.

[151] Uchwała SN z 20.6.1991 r., sygn. I KZP 12/91, OSNKW z 1991, nr 10–12, poz. 46, z glosami: aprobującą Z. Kwiatkowskiego, PS 1992, nr 7–8, s. 134; częściowo krytyczną L. K. Paprzyckiego, Pal. 1992, nr 1–2, s. 95; J. Czabański, M. Warchoł, *Prawo do milczenia czy prawo do kłamstwa*, Prok. i Pr. 2007, nr 12, s. 35–50.

[152] R. A. Stefański, *Przegląd uchwał Sądu Najwyższego w zakresie prawa karnego materialnego i prawa wykroczeń za 2007 r.*, WPP 2008, nr 1, s. 138–147.

[153] A. Błachnio-Parzych, J. Kosonoga, H. Kuczyńska, C. Nowak, P. Wiliński (red.), *Rzetelny proces karny*, Warszawa 2009, s. 353.

[154] Ustawa z dnia 11 marca 2016 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 437.

[155] Druk sejmowy nr 207, VIII kadencja Sejmu, Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw., s. 21, http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/druk.xsp?nr=207.

składaniu fałszywych zeznań i wprowadzania w błąd organu procesowego pomimo pouczenia go o prawie do odmowy składania zeznań lub odpowiedzi na pytania, za czyn zabroniony jako przestępstwo. Znalazło to wyraźne odzwierciedlenie normatywne w postaci zamieszczenia odrębnego przepisu art. 233 § 1a k.k., przewidującego odpowiedzialność karną w takich wypadkach". W konsekwencji straciła aktualność teza wyrażona w uchwale SN, stanowiąca, że „nie popełnia przestępstwa fałszywych zeznań (art. 233 § 1 k.k.), kto umyślnie składa nieprawdziwe zeznania dotyczące okoliczności mających znaczenie dla realizacji jego prawa do obrony (art. 6 k.p.k.)"[156]. *De lege lata* (przy założeniu prawidłowego uprzedzenia zeznającego o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznanie lub odebrania od niego przyrzeczenia), jeżeli sprawca świadomie zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę, a czyni to z obawy przed odpowiedzialnością karną grożącą jemu samemu lub jego najbliższym, tym samym popełnia przestępstwo, aczkolwiek w postaci typu uprzywilejowanego[157].

Przepisy dotyczące momentu, w którym powinno zostać wszczęte postępowanie karne skarbowe poprzez wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów, określone w art. 313 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., są niejednoznaczne, w związku z tym mogą prowadzić do różnych interpretacji tej chwili, zależnie od osoby dokonującej oceny materiału dowodowego oraz rozumienia pojęcia dostatecznego podejrzenia danej osoby co do popełnienia przestępstwa[158]. Sąd Najwyższy wskazał, że: „Porównanie wniosku, że dostatecznie uzasadnione podejrzenie w odniesieniu do konkretnej osoby oznacza wyższy stopień podejrzenia tak co do faktu popełnienia przestępstwa, jak i co do osoby sprawcy. Nie chodzi zatem o ustalenie, że określona osoba popełniła przestępstwo, lecz o to, iż zebrane dowody wskazują na wysokie prawdopodobieństwo zaistnienia tego faktu"[159]. Teza powyższa nie precyzuje jednak, kiedy powinno być wydane postanowienie o przedstawieniu zarzutów. Na gruncie postępowań karnych skarbowych wystąpienie czynu oraz osoby dokonującej tego czynu jest co do zasady dobrze zbadane przez organ prowadzący postępowanie, ponieważ organ ten uprzednio prowadził postępowanie podatkowe w tej sprawie. Pomimo tego organy podatkowe opieszale wydają postanowienia o przedstawieniu zarzutów. Wynika to z korzyści, jakie płyną z samego faktu uruchomienia postępowania przygotowawczego, także w fazie *in rem*. Praktyka opieszałości w przedstawieniu zarzutów

[156] Uchw. SN z 20.9.2007 r., sygn. I KZP 26/07, OSNKW z 2007, nr 10, poz. 71.
[157] M. Mozgawa (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, komentarz do art. 233 k.k., teza 5, LEX 2017.
[158] A. Kryże, P. Niedziela, K. Petryna, T. E. Wirzman, *Kodeks postępowania karnego*, Warszawa 2002, s. 538.
[159] Uchw. SN z 23.2.2006 r., sygn. SNO 3/06, LEX nr 470201.

ujawniała się w stanie prawnym, w którym wiedza zobowiązanego do zapłaty podatku o wszczęciu postępowania przygotowawczego nie była konieczna do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, czyli przed nowelizacją art. 70 § 6 pkt 1 o.p., który zaczął obowiązywać 1 lipca 2015 r. (por. tabelę nr 1, s. 28). Pomimo nowelizacji przepisów o.p. można sformułować tezę, że warunkiem wystarczającym do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, przy zachowaniu warunków informacyjnych wskazanych w powyższym przepisie, jest wszczęcie postępowania w sprawie. Zgodnie bowiem z aktualnym brzmieniem art. 70 § 6 pkt 1 o.p. bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Z przepisu tego nie wynika, że postępowanie karne skarbowe musi być prowadzone przeciwko określonej osobie (*in personam*), aby powstał materialny skutek zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Powyższą tezę uzasadnia ponadto kierunek zmian przepisów Kodeksu karnego w zakresie przedawnienia karalności. Zgodnie z art. 102 k.k. w brzmieniu obowiązującym od dnia 2 marca 2016 r.[160] wszczęcie postępowania w sprawie (*in rem*) powoduje zawieszenie biegu upływu karalności przestępstw. Jest to zasadnicza zmiana, która przywraca stan prawny, który istniał na gruncie Kodeksu karnego z 1969 r.[161] Pomimo tak istotnej zmiany przepisów, ustawodawca nie dokonuje jej szerszego uzasadnienia, powołując się tylko na zmianę polityki karnej[162]. Możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych wskutek wszczętych postępowań karnych skarbowych na etapie *in rem* znacznie ułatwia finansowym organom postępowania przygotowawczego wykorzystywanie instytucji zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Nie ma bowiem konieczności przechodzenia aż do fazy *in personam*, aby skutek zawieszenia został osiągnięty.

Należy podkreślić, że na gruncie przepisów dotyczących zobowiązań podatkowych

[160] Ustawa z dnia 15 stycznia 2016 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny, Dz. U. poz. 189.
[161] Wyrok SN z 12.3.1979 r., sygn. I KR 24/79, OSNKW 1979, nr 7–8, poz. 80; uchwała 7 sędziów SN z 15.10.1992 r., sygn. I KZP 28/92, OSNKW 1992, nr 11–12, poz. 76.
[162] Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 15 stycznia 2016 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny, druk sejmowy nr 32, VIII kadencja, www.sejm.gov.pl.

zobowiązanie podatnika do zapłaty podatku, wskutek wydania decyzji wymiarowej, nie musi wiązać się z odpowiedzialnością tego podatnika na podstawie k.k.s. Typowym przykładem jest odpowiedzialność spółki kapitałowej za zobowiązania podatkowe, na której to spółce jako podmiocie nie ciąży odpowiedzialność na gruncie k.k.s., bo osoby prawne nie podlegają co do zasady odpowiedzialności karnej. Może się zatem zdarzyć, że podatnik (spółka kapitałowa) zostanie poinformowany o postępowaniu karnym skarbowym w związku z wymogami wynikającymi z art. 70c o.p, chociaż nigdy nie będzie odpowiedzialny na gruncie k.k.s. Ponieważ postępowanie karne skarbowe nie będzie się toczyło w stosunku do tej spółki, trudno byłoby uznać, że w celu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70c o.p. wymagane byłoby, aby postępowanie toczyło się w stosunku do osoby. Dlatego wydaje się, że ustawodawca nie miał intencji, aby zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego mogło mieć miejsce, gdy warunki informacyjne są spełnione w fazie *in personam*. Nie można bowiem mówić o tożsamości zobowiązanego do zapłaty podatku oraz sprawcy przestępstwa lub wykroczenia karnego skarbowego.

Dlatego, z uwagi na praktykę organów postępowania przygotowawczego opisaną w poprzednim podrozdziale, wskutek przesłuchiwania potencjalnych podejrzanych jako świadków (w fazie *in rem*) może również dochodzić do skutecznego dokonywania zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Organ postępowania przygotowawczego przy kwalifikacji czynu jako podlegającego rozpoznaniu w formie dochodzenia może zastosować przepis dopuszczający uproszczenie, które ułatwia wszczęcie postępowania na gruncie k.k.s. Zgodnie bowiem z art. 325e k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. nie jest konieczne uzasadnienie w przypadku wszczynania postępowania przygotowawczego w tej formie.

Dokładność określenia przedmiotu postępowania zależna jest od posiadanych wstępnych materiałów, które na początkowym etapie mogą nie być pełne, w szczególności, gdy na gruncie postępowania podatkowego dokonano analizy jedynie jednego okresu rozliczeniowego. Ograniczenie rozpoznania czynu tylko do jednego okresu rozliczeniowego może kwalifikować dany czyn jako wykroczenie, a organ postępowania przygotowawczego celowo, z uwagi na przedmiotowe uproszczenie może nie uwzględniać w postępowaniu pozostałych okresów rozliczeniowych. Z przepisów k.p.k. stosowanych odpowiednio do postępowań karnych skarbowych nie wynika bowiem, iż zmiana przedmiotu postępowania, w szczególności poprzez uwzględnienie kolejnych okresów rozliczeniowych w toku

dalszych czynności procesowych, powoduje konieczność modyfikacji postanowienia o wszczęciu postępowania przygotowawczego. Postanowienie takie pozostaje w mocy i wywołuje skutki materialno-procesowe. Zmiana przedmiotu postępowania może mieć jedynie skutek procesowy, który nie wpływa na zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, polegający na konieczności przekształcenia dochodzenia w śledztwo, z ewentualną zmianą organu postępowania przygotowawczego, jeżeli ten nie był uprawniony do prowadzenia śledztwa (art. 309 k.p.k. w zw. z art. 311 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Trzeba jednak zaznaczyć, że finansowe organy postępowania przygotowawczego, na podstawie art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s., mają uprawnienia prokuratora w zakresie przewidzianym w tym przepisie, co oznacza, że zmiana trybu postępowania przygotowawczego odbędzie się w ramach tego samego organu.

Z racji szerokich uprawnień przyznanych przepisami k.k.s. finansowe organy postępowania przygotowawczego mogą na zasadach przewidzianych przepisami wydawać postanowienia o wszczęciu postępowania przygotowawczego, decydując arbitralnie o kwalifikacji czynu. Pozycję finansowego organu postępowania przygotowawczego w stosunku do prokuratora w związku z wydaniem postanowienia o wszczęciu postępowania przygotowawczego, jednak tylko w przypadku śledztwa, różnicuje obowiązek przekazania odpisu postanowienia do prokuratora (art. 151b § 1 k.k.s.). Trzeba jednak podkreślić, że przepisy k.p.k. nie przewidują konsekwencji braku przekazania takiego odpisu. W szczególności nie wpływa to na skuteczność wszczęcia postępowania karnego skarbowego, a w konsekwencji na możliwość zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Przepisy k.p.k. stosowane odpowiednio do postępowań karnych skarbowych na podstawie art. 113 k.k.s. umożliwiają m.in. finansowym organom postępowania przygotowawczego utrzymanie wszczętego postępowania w toku. Zarówno przepisy k.k.s., jak i przepisy k.p.k. nie przewidują bowiem możliwości złożenia zażalenia na postanowienie w przedmiocie wszczęcia postępowania przygotowawczego (art. 306 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Ani oskarżony, ani inna strona postępowania nie ma zatem możliwości zaskarżenia wydanego postanowienia o wszczęciu postępowania. Powoduje to, że finansowe organy postępowania przygotowawczego mogą uruchamiać postępowanie z uwagi na brak istotnych ograniczeń zawartych w k.p.k., wywołując skutki na gruncie zobowiązań podatkowych oraz postępowań podatkowych, bez ryzyka uchylenia postanowienia o jego wszczęciu. Krytyka przewidzianych środków zaskarżenia w kontekście postanowienia

wszczynającego postępowanie przygotowawcze (art. 305 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) nie znajduje uzasadnienia. Ten etap postępowania ze swojej natury charakteryzować się powinien utajnieniem postępowania z uwagi na dobro śledztwa lub dochodzenia. Zainteresowany, który nie jest na tym etapie jeszcze oskarżonym, może nie mieć nawet świadomości, iż w sprawie zostało wszczęte postępowanie karne skarbowe. Do momentu przekształcenia postępowania w fazę *in personam* potencjalny oskarżony narażony jest na arbitralność organów postępowania z uwagi na inkwizycyjny charakter tego postępowania, które prowadzone jest przez oskarżyciela.

8. Postępowanie *in rem* oraz *in personam*

Wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów przekształca prowadzone śledztwo z fazy *in rem* w fazę *in personam*. Jest to granica oddzielająca dwie fazy postępowania przygotowawczego[163]. Wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów jest formalnym wyrazem pociągnięcia określonej osoby do odpowiedzialności karnej[164]. Zgodnie z niektórymi poglądami dopiero w fazie *in personam* postępowania karnego skarbowego możliwe jest doprowadzenie do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p.[165] Pogląd ten z uwagi na treść przepisów Ordynacji podatkowej nie jest trafny. Oznacza to, że finansowe organy postępowania przygotowawczego nie mają bezpośredniego celu przekształcania postępowania przygotowawczego w fazę *in personam*, która wiąże się z obowiązkiem dokonania dodatkowych czynności, aby doprowadzić do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Nie można dokonać przedstawienia zarzutów już w momencie wydania postanowienia o wszczęciu postępowania przygotowawczego (*in rem*)[166]. Organy prowadzące postępowanie powinny stosować się tej zasady. Zdarzały się przypadki wprowadzania do postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie elementów wskazujących na konkretnego podejrzanego. Przepisy k.k.s. stosowane odpowiednio do postępowań karnych skarbowych nie przewidują bezpośrednio w tym zakresie ograniczenia. W jednym

---

[163] Z. Młynarczyk, *Przedstawienie zarzutów, badanie wniosków dowodowych, niektóre czynności dowodowe oraz zaznajomienie z materiałami postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 1995, nr 7–8, s. 129.
[164] Wyrok SN z 10.6.2009 r., sygn. II KK 1/09, LEX nr 519595.
[165] C. Kosikowski (red.), L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, komentarz do art. 70, LEX 2013.
[166] Paprzycki L.K. (red.), *Kodeks postępowania karnego*, komentarz do art. 313 k.p.k., LEX 2013; R. Kaczor, *Stopnie prawdopodobieństwa a ocena dowodów w postępowaniu karnym*, PS 2009, nr 7–8, s. 164–165.

z wyroków SN uznał, że: „nie zachodzi naruszenie art. 257 § 1 d.k.p.k. (obecnie art. 303 k.p.k.), jeżeli w postanowieniu o wszczęciu postępowania przygotowawczego, oprócz elementów wskazanych w tym przepisie, wymieniona zostanie również osoba podejrzana o dokonanie tego czynu – ujawniona w wyniku czynności przeprowadzonych przed dniem wydania tego postanowienia”[167]. Stanowisko sądu wyrażone w powołanym wyroku spotkało się z krytyką, ponieważ skierowanie postępowania karnego przeciwko określonej osobie powinno nastąpić w postanowieniu o przedstawieniu zarzutów, które zmienia status tej osoby, osoba staje się stroną procesową postępowania (art. 299 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), przewidując dla niej określone uprawnienia[168], polegające na zagwarantowaniu granic prowadzonego postępowania. Jednak w praktyce już na etapie postępowania w sprawie, bez konieczności gwarantowania podejrzanemu jego praw przewidzianych przepisami proceduralnymi, można w postanowieniu o wszczęciu postępowania określić podejrzanego, a przynajmniej podatnika, w sposób dający podstawy do poinformowania go, iż zachodzi zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na zasadach art. 70c o.p. Informacja o zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wymagana przez powołaną regulację o.p. do skutecznego zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie spełnia przesłanek przepisu art. 313 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) do przedstawienia zarzutów. Może być jednak istotna dla organu w celu wywołania skutków na gruncie zobowiązań podatkowych, chociaż przedstawieniem zarzutów, o którym mowa w art. 313 k.p.k., nie jest.

Trzeba ponadto zauważyć, że nie jest jeszcze podejrzanym osoba, którą zatrzymano jedynie w związku z przypuszczeniem popełnienia przestępstwa (art. 244 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) i którą poinformowano, „o jakie przestępstwo się ją podejrzewa” (art. 244 § 3 zd. 1 *in fine* w zw. z art. 113 k.k.s.), gdyż podejrzenie to wiąże się jedynie z przypuszczeniem popełnienia przestępstwa, które legło u podstaw zatrzymania[169]. Nie jest to jeszcze moment, w którym doszło do uzasadnionego podejrzenia o popełnieniu czynu zabronionego, o którym mowa w art. 313 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), prowadzącym do przedstawienia zarzutów. Przejście w fazę *in personam* nie jest zatem warunkiem koniecznym do możliwości skutecznego spełnienia przesłanek art. 70c o.p. i poinformowania podatnika o zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania

[167] Wyrok SN z 17.1.1980 r., sygn. I KR 35/79, OSNPG 1980, nr 8–9, poz. 110, z glosą krytyczną W. Grzeszczyka, Prob. Praw. 1981, nr 6, s. 61–64.
[168] F. Prusak, *Pociągnięcie podejrzanego…*, s. 68.
[169] J. Skorupka, *Kodeks…*, s. 735; T. Grzegorczyk, *Komentarz...*, komentarz do art. 313, teza 1, LEX 2014.

podatkowego. Przepisy k.p.k. stosowane odpowiednio do postępowań karnych skarbowych umożliwiają w szczególności finansowym organom postępowania przygotowawczego możliwość prowadzenia postępowania jeszcze w fazie *in rem*, bez jej przekraczania, chociaż sprawcy powinny już zostać przedstawione zarzuty, z jednoczesnym wywołaniem skutków wskazanych w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Osoba podejrzana nie uzyskuje gwarancji przewidzianych dla podejrzanego, a organ prowadzący postępowanie, może gromadzić materiał dowodowy, który wykorzysta w sprawie podatkowej.

Analiza orzecznictwa wskazuje, że wobec gwarancyjnego charakteru przedstawienia zarzutów, moment ten nie powinien być odwlekany. Przesłuchiwanie w charakterze świadka osoby, co do której zebrano w śledztwie lub dochodzeniu wystarczające dowody uzasadniające przedstawienie jej zarzutów, jest nadużyciem procesowym[170]. Ponadto utrzymywanie statusu sprawy *in rem* nie zawsze bywa usprawiedliwione w kontekście przepisów Kodeksu karnego skarbowego i praktyki postępowań podatkowych. W postępowaniu podatkowym wiadome jest bowiem, kto reprezentuje podatnika i kto ponosić będzie ewentualną odpowiedzialność karną z tytułu uszczuplenia czy narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Przepisem pozwalającym na wskazanie podejrzanego jest art. 9 § 3 k.k.s., który stanowi, że osoba zajmująca się sprawami finansowymi danego podmiotu odpowiada jak sprawca. Nieuzasadnione przedłużanie fazy *in rem* postępowania karnego (odpowiednio karnego skarbowego), uznawane jest w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Spraw Człowieka w Strasburgu za naruszenie art. 6 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności. W orzeczeniu Serves przeciwko Francji[171] postawiono tezę, zgodnie z którą celowe wstrzymywanie skierowania postępowania na ściganie konkretnej osoby w sytuacji, gdy z okoliczności sprawy wynika, że może ona uzyskać status podejrzanego, jest manipulacją ze strony organów ścigania i narusza zasadę rzetelności procesu.

SN zajął stanowisko, w myśl którego nie ponosi odpowiedzialności karnej na podstawie art. 233 § 1 k.k. (odpowiedzialności za złożenie fałszywych zeznań) osoba, która przesłuchana została w charakterze świadka wbrew wynikającemu z art. 313 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) nakazowi przesłuchania jej jako podejrzanego[172]. W orzecznictwie

---

[170] Wyrok SN z 21.1.1982 r., sygn. II KR 338/81, OSNKW 1982, nr 3, poz. 14, z glosą P. Kruszyńskiego, OSPiKA 1983, nr 1, s. 22–23.
[171] Wyrok ETPCz z 20.10.1997 r., cyt. za: L. Garlicki (red.), *Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, Komentarz do artykułów 1–18*, t. I, Warszawa 2010, s. 278.
[172] Uchwała SN z 26.4.2007 r., sygn. I KZP 4/07, OSNKW 2007, nr 6, poz. 45.

Sądu Najwyższego zasadniczo uznaje się, że zakaz, o którym mowa powyżej, wynika z samej istoty prawa oskarżonego do obrony i jego gwarancji procesowych. Sytuacja procesowa oskarżonego różni się bowiem w zasadniczy sposób od sytuacji świadka. Świadek ma obowiązek składania zeznań i podlega odpowiedzialności karnej wówczas, gdy są one fałszywe, oskarżony natomiast ma prawo odmówić złożenia wszelkich wyjaśnień i korzysta z przywileju bezkarności za ich fałszywą treść. Tę swoistą pozycję prawną oskarżonego należy w każdym uczciwie prowadzonym procesie w pełni uszanować, zgodnie z lapidarnie sformułowaną w doktrynie zasadą, że nikt nie może być świadkiem w swej własnej sprawie karnej[173]. W orzecznictwie wskazuje się także, że nie ponosi odpowiedzialności za fałszywe zeznania również osoba przesłuchana np. w charakterze świadka w fazie *in rem* postępowania o przestępstwo, którego popełnienie może być jej zarzucone w tym lub innym postępowaniu, odnośnie do zeznawania co do okoliczności związanych z tym przestępstwem lub działalnością przestępczą, gdy oświadcza świadomie nieprawdziwie w obawie przed grożącą jej odpowiedzialnością, niezależnie od faktu pouczenia jej w trybie art. 183 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., z uwagi na zasadę prawa do obrony[174]. Teza wyrażona w wyroku SN, w związku z nowelą marcową, prowadzącą m.in. do modyfikacji zakresu penalizacji art. 233 k.k. poprzez dodanie do niego nowej jednostki redakcyjnej oznaczonej jako § 1a, traci na aktualności[175]. Ustawodawca w drodze tego przepisu wprowadził do k.k. pogląd wyrażony w literaturze, nawiązujący do systemu prawa niemieckiego, zgodnie z którym „nauka niemiecka zaznacza, iż świadek nie powinien kłamać odnośnie do tych okoliczności, na które rozciąga się prawo odmowy odpowiedzi na pytania. Jeśli zaś skłamie z obawy przed grożącym mu niebezpieczeństwem postawienia zarzutów, to zgodnie z § 157 niem. k.k. sąd może co najwyżej złagodzić karę lub odstąpić od jej wymierzenia (w wypadku zeznań niezaprzysiężonych), ale w żadnym wypadku obawa taka nie powoduje wyłączenia bezprawności czynu polegającego na złożeniu fałszywych zeznań"[176].

Warto zauważyć, że przesłuchanie faktycznie podejrzanego, ale jeszcze w fazie *in rem*, umożliwia wywołanie skutków materialnych na gruncie zobowiązań podatkowych. Ponadto penalizowanie nieprawdziwych zeznań, składanych w okolicznościach wskazanych

[173] Uchwała SN z 20.6.1991 r., sygn. I KZP 12/91, OSNKW 1991, nr 10–12, poz. 46.
[174] Uchwała SN z 20.9.2007 r., sygn. I KZP 26/07, OSNKW 2007, nr 10, poz. 71.
[175] Por. W. Hermeliński, B. Nita-Światłowska, *Kilka uwag o prawie do obrony w związku z nowelizacją kodeksu postępowania karnego z 2016 roku*, Pal. 2016, nr 9, s. 19.
[176] Por. J. Czabański, M. Warchoł, *Prawo do milczenia czy prawo do kłamstwa*, Prok. i Pr. 2007, nr 12, s. 41.

w art. 233 § 1a k.k. może skłonić sprawcę do dostarczenia materiału dowodowego istotnego dla sprawy karnej skarbowej, a także podatkowej.

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest bowiem możliwe przy założeniu spełnienia wymogów informacyjnych, o których mowa w art. 70c o.p.

Przy prowadzeniu postępowań karnych skarbowych możliwe jest doprowadzenie do opóźnienia momentu przedstawienia zarzutów także z uwagi na brak przepisów jednoznacznie określających moment obowiązku ich postawienia. Prowadzi to do ułatwienia wykorzystywania postępowania karnego skarbowego do prowadzenia postępowań podatkowych, ponieważ z proceduralnego punktu widzenia wszczęcie postępowania w fazie *in rem* jest łatwiejsze niż w fazie *in personam*, a skutek materialny na gruncie podatkowym może być taki sam. Niekiedy ze względów taktycznych związanych z prowadzeniem postępowania karnego skarbowego celowo opóźnia się moment przedstawienia zarzutów. Organ prowadzący postępowanie tłumaczy, że wydłużenie tego czasu prowadzi do wzbogacenia procesowego modelu instytucji przedstawienia zarzutów[177]. Takie działanie może powodować manipulację związaną z czasem prowadzenia postępowania przygotowawczego oraz zmianą jego fazy z *in rem* w fazę *in personam*. Ostatecznie postanowienie o przedstawieniu zarzutów może być wydane ostatniego dnia, w którym zobowiązanie podatkowe miałoby się przedawnić. Judykatura potwierdza przypadki manipulowania długością tego postępowania: „Niezrozumiałe jest powstrzymywanie się prowadzącego śledztwo od przedstawienia podejrzanemu zarzutu o dalsze przestępstwa, choć podejrzenie popełnienia ich wynika z zebranych dowodów, a prokurator przesłuchuje go co do tych przestępstw. Bezczynność ta może podejrzanemu utrudnić obronę, zwłaszcza gdy prowadzący śledztwo domaga się, by przedłużyć tymczasowe aresztowanie podejrzanego”[178].

Zostało już zasygnalizowane, że wszczęcie postępowania w sprawie nie jest obwarowane szczególnymi wymogami prawnymi, a ponadto wiąże się z mniejszym rygoryzmem z punktu widzenia prawdopodobieństwa popełnienia czynu zabronionego niż w przypadku postawieniu zarzutów konkretnej osobie. Wskazuje na to analiza przepisów postępowania dotyczących wszczęcia postępowania w fazie *in rem* oraz *in personam*. Do

[177] J. Kasiura, *Moment wszczęcia postępowania przeciwko osobie*, Prokurator 2011, nr 2, s. 78–79; J. Peczeniuk, *Instytucja przedstawienia zarzutu…*, s. 43–44.
[178] Post. SA w Krakowie z 24.3.1993 r., sygn. II AKz 67/93, KZS 1993, nr 3, poz. 15.

wszczęcia postępowania w sprawie konieczne jest, aby zachodziło uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa (art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), a zatem wymogi w stosunku do wszczęcia postępowania w fazie *in personam* są niższe. Mniejszy stopień rygoryzmu przedstawia analiza przepisów zakładających prawdopodobieństwo popełnienia czynu przez określoną osobę. Kodeks postępowania karnego, oprócz określenia z art. 303 k.p.k., posługuje się takimi zwrotami, jak: „istnieje uzasadnione przypuszczenie, że popełniła ona przestępstwo" (art. 244 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), co wskazuje, że prawdopodobnie określona osoba dopuściła się przestępstwa, „duże prawdopodobieństwo, że oskarżony popełnił przestępstwo" (art. 249 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) i „uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa" (art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Stopniowanie zasadności podejrzenia popełnienia przestępstwa wyrażane jest słowami: „uzasadnione przypuszczenie" (art. 244 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), „uzasadnione podejrzenie" (art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), „dostateczne podejrzenie" (art. 313 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) i „duże prawdopodobieństwo" (art. 249 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Z powyższego przeglądu przepisów można wyciągnąć wniosek, że najniższy stopień jest wymagany przy zatrzymaniu, wyższy przy wszczęciu postępowania przygotowawczego, jeszcze wyższy przy przedstawieniu zarzutu, a najwyższy przy stosowaniu środków zapobiegawczych. Na podstawie zestawienia tych określeń można dojść do konkluzji, że wszczęcie postępowania w sprawie nie jest najbardziej rygorystyczne z punktu widzenia prawdopodobieństwa popełnienia czynu zabronionego przez daną osobę[179].

Trzeba także zaznaczyć, że finansowy organ postępowania przygotowawczego, który jednocześnie miał podstawy do wszczęcia postępowania wymiarowego w zakresie zobowiązania podatkowego, może mieć co do zasady podstawy do uznania, iż zachodzi kryterium uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa, o którym mowa w art. 303 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Ponadto nie ma wymogu w przepisach k.k.s. ani k.p.k., aby postępowanie w stosunku do konkretnej osoby mogło być wszczynane dopiero wówczas, gdy finansowy organ podstępowania przygotowawczego, w związku z danym czynem wyda decyzję wymiarową w drodze postępowania podatkowego. Finansowe organy postępowania przygotowawczego mają zatem swobodę w przejściu postępowania do fazy *in personam*, przedstawienie zarzutów zależy bowiem od uznania tego organu, bez obowiązku wydania decyzji wymiarowej.

Postanowienie o wszczęciu śledztwa powinno określać zakres przedmiotowy

[179] R.A. Stefański, *Czynności przedstawienia zarzutów*, Prok. i Pr. 2013, nr 7–8, s. 22.

uruchomionego postępowania. Konkretyzuje ono w sposób opisowy czyn zabroniony (elementy znamion przestępstwa) oraz czas i miejsce jego popełnienia, a nadto zawiera kwalifikację prawną tego czynu[180]. Zgodnie z art. 313 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. postanowienie powinno zawierać „dokładne określenie zarzucanego czynu", co polega na zwięzłym ujęciu, ze wskazaniem czasu i miejsca, na czym polegało działanie lub zaniechanie przestępne sprawcy i jakie szkody powstały, względnie – jaki wywołał skutek. Nie czyni zadość wymogom art. 313 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. sformułowanie zarzutu w sposób powtarzający ustawowe znamiona przestępstwa bez ich sprecyzowania i odniesienia do konkretnego zdarzenia, co oznacza wymóg opisania tego czynu, tak jak kształtuje się on w momencie przedstawiania zarzutów, a więc z określeniem czasu, miejsca i okoliczności jego popełnienia, i to w taki sposób, aby wykazać, że wypełnia on znamiona określonego przestępstwa, ponieważ opisowi czynu towarzyszyć ma wskazanie jego kwalifikacji prawnej, czyli jego subsumpcji pod określony przepis prawa karnego jako zachowania stanowiącego dane przestępstwo. Opis czynu z jego kwalifikacją prawną tworzy zarzut stawiany podejrzanemu[181]. Należy jednak podkreślić, że żaden z przepisów proceduralnych nie wskazuje wprost sankcji z tytułu naruszenia powyższej przytoczonego wymogu dotyczącego konstruowania postanowienia o wszczęciu postępowania przygotowawczego. Ponadto przepisy k.p.k. stosowane odpowiednio do postępowania karnego skarbowego nie przewidują możliwości zaskarżenia postanowienia o wszczęciu postępowania (zaskarżalne jest wyłącznie postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania), należy zatem wyciągnąć wniosek, że nawet postanowienia wadliwe w zakresie braku pełnej treści co do zarzutów lub uzasadnienia, czy też innych braków formalnych, powinny wywołać materialne skutki na gruncie zobowiązań podatkowych, polegające na możliwości zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wadliwe postanowienie o wszczęciu postępowania może doprowadzić do umorzenia postępowania, jednak do tego momentu, postępowanie może oddziaływać na sprawy podatkowe.

Kolejnym ważnym aspektem, który należy przeanalizować w kontekście możliwości wykorzystania przepisów k.p.k. i k.k.s. do wpływania na postępowania podatkowe jest przejście postępowania przygotowawczego z fazy *in rem* w fazę *in personam*. Wobec różnych poglądów na temat możliwości zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania

[180] L.K. Paprzycki (red.), *Kodeks postępowania karnego*, komentarz do art. 313 k.p.k., LEX 2013.
[181] Post. SA w Katowicach z 8.2.1995 r., sygn. II AKz 23/95, LEX nr 23648.

podatkowego, zwłaszcza wskazujących, że dopiero w fazie *in personam* postępowania karnego skarbowego możliwe jest doprowadzenie do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, szybsze rozpoznanie fazy *in personam* umożliwia organom postępowania przygotowawczego zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W literaturze i orzecznictwie wyrażane są wątpliwości co do określenia momentu, w którym postępowanie przygotowawcze przekształca się z fazy *in rem* w fazę *in personam*[182]. Wątpliwości te mogą prowadzić do uzasadnienia przez finansowe organy postępowania przygotowawczego przyspieszenia albo opóźnienia momentu przejścia postępowania w fazę *in personam*. Zgodnie z przepisem art. 71 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) za podejrzanego uważa się, co do zasady, osobę, w stosunku do której wydano postanowienie o przedstawieniu zarzutów. Jednocześnie przepisy regulujące instytucję przedstawienia zarzutów (art. 313 k.p.k. i n. w zw. z art. 113 k.k.s.) wymagają do przedstawienia zarzutów „sporządzenie" postanowienia wraz z jego ogłoszeniem i przesłuchaniem podejrzanego. W konsekwencji art. 71 § 1 i art. 313 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) jest interpretowany łącznie, co powoduje, że przedstawienie zarzutów następuje po zrealizowaniu wszystkich czynności określonych w art. 313 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.)

Analiza literatury oraz orzecznictwa prowadzi do wniosku, że można wyodrębnić cztery stanowiska dotyczące określenia momentu, w którym można mówić o skuteczności postawienia zarzutów, a tym samym o przejściu postępowania przygotowawczego z fazy *in rem* w fazę *in personam*.

W pierwszym z tych stanowisk przyjmuje się, że już sporządzenie postanowienia o przedstawieniu zarzutów[183] prowadzi do przejścia postępowania przygotowawczego w fazę postępowania przeciwko określonej osobie. W przypadku wątpliwości powstających w wyniku interpretacji przepisów o.p., czy postępowanie karne skarbowe musi być prowadzone przeciwko określonej osobie, aby doprowadzić do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego organ postępowania przygotowawczego mógłby sporządzić postanowienie o przedstawieniu zarzutów bez ogłaszania tego postanowienia podejrzanemu, uznając, iż postępowanie znajduje się w fazie *in personam*. Faza ta, nawet przy ścisłym podejściu do instytucji zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania

[182] Por. J. Kasiura, *Moment*..., s. 61 i n.
[183] Post. SN z 13.6.2012 r., sygn. II KK 302/11, Prok. i Pr. 2012, dodatek „Orzecznictwo", nr 12, poz. 14; glosa krytyczna R. A. Stefańskiego, PiP 2013, nr 1, s. 116–121.

podatkowego określonej w przepisach o.p., polegającej na możliwości zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego tylko wtedy, gdy postępowanie jest prowadzone przeciwko osobie, dawałaby skutek w postaci zawieszenia tego biegu. Z treści art. 71 k.p.k. wynika, że o wszczęciu postępowania przeciwko podejrzanemu przesądzałoby samo wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów, tj. sporządzenie dokumentu o takiej treści, jego podpisanie przez wydającego i włączenie do akt sprawy albo postawienie mu zarzutów w związku z przystąpieniem do przesłuchania w charakterze podejrzanego, bez uprzedniego wydania takiego postanowienia. W literaturze można spotkać stanowisko, zgodnie z którym wydanie postanowienia jest równoznaczne z jego sporządzeniem, a Kodeks postępowania karnego posługuje się nim zamiennie, o czym świadczy art. 313 § 1 k.p.k., w którym jest mowa sporządzeniu postanowienia o przedstawieniu zarzutów i niezwłocznym jego ogłoszeniu[184].

W literaturze wskazuje się, że wyraz „wydać" ma swoiste znaczenie prawne i nie można go utożsamiać z takim samym wyrazem w języku potocznym[185]. Uzasadnia się bowiem, że konstrukcja art. 71 § 1 k.p.k. w sposób wyraźny wskazuje, iż „wydać" jest odpowiednikiem „sporządzić". „Wydanie" postanowienia jest w tym przepisie wymienione w znaczeniu konkretnej czynności procesowej, obok przedstawienia (ogłoszenia) zarzutu i przesłuchania podejrzanego. Nie ma więc szerszego znaczenia i nie dotyczy dodatkowych czynności, takich jak ogłoszenie postanowienia i przesłuchania podejrzanego[186]. Powyższy wniosek nie wydaje się zasadny. Wydaje się, że przyjęto wykładnię *a minori ad maius*. Skoro bowiem w uproszczonym przedstawieniu zarzutów nie jest konieczne wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów, to nie jest to konieczne również w przypadku zwykłego trybu uregulowanego w art. 313 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Ponadto sugeruje się, że użyty w art. 71 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. zwrot „bez wydawania takiego postanowienia" oznacza to samo, co „bez sporządzenia"[187]. Taki wniosek jest dopuszczalny, jednak tylko na gruncie art. 325g k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., który reguluje uproszczone przedstawienie zarzutów. Nie powinno się jednak rozszerzać tego wniosku na zwykłe przedstawienie zarzutów. Pomimo wątpliwości co do koncepcji, że postępowanie w stosunku do określonej osoby następuje w momencie samego sporządzenia postanowienia

[184] W. Grzeszczyk, *W jakim trybie można wzruszyć prawomocne postanowienie o umorzeniu postępowania przeciwko osobie*, Prok. i Pr. 1995, nr 4, s. 117; R. A. Stefański, *Skuteczność przedstawienia zarzutów*, Prok. i Pr. 2013, nr 6, s. 7 i n.
[185] J. Kasiura, *Moment wszczęcia...*, s. 67.
[186] *Ibidem.*
[187] *Ibidem.*

o przedstawieniu zarzutów, nie można zapominać o tym, iż takie podejście jest i nadal może być wykorzystane przez finansowe organy postępowania przygotowawczego do celów związanych z zawieszeniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W drugim stanowisku związanym z momentem przejścia postępowania w fazę *in personam* zakłada się, że następuje ono w chwili sporządzenia postanowienia o przedstawieniu zarzutów i jego podpisaniu. Według tej interpretacji osoba musi uzyskać status podejrzanego wcześniej, a więc przed ogłoszeniem (promulgacją) jej postanowienia o przedstawieniu zarzutów. Sam moment promulgacji, zgodnie z tą koncepcją nie powoduje, że w tym momencie dana osoba stałaby się podejrzanym[188]. Przepis art. 313 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) wskazuje wprost, że postanowienie o przedstawieniu zarzutów ogłasza się niezwłocznie „podejrzanemu i przesłuchuje się go". Można więc wyciągnąć wniosek, że już w momencie dokonywania ogłoszenia postanowienia (promulgacji) osoba, której dokonuje się ogłoszenia postanowienia, jest podejrzanym. W analizie niniejszego zagadnienia należy uwzględnić wynikający z przepisów obowiązek, iż już w wezwaniu osoby do stawiennictwa w celu udziału w jakiejkolwiek czynności procesowej, w tym w szczególności w przedstawieniu zarzutów, należy określić m.in. „w jakim charakterze" następuje wezwanie osoby (art. 129 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Organ ścigania już w piśmie wzywającym określoną osobą w celu przedstawienia zarzutów powinien podać informację o charakterze, w jakim jest ona wzywana.

W orzecznictwie SN prezentowany jest pogląd zbieżny z prezentowanym ujęciem, który wynika z interpretacji treści art. 314 k.p.k. W przepisie tym nakazuje się wydanie niezwłoczne nowego postanowienia, ogłoszenia go podejrzanemu oraz przesłuchanie go, w przypadku, gdy w toku śledztwa okaże się, że podejrzanemu należy zarzucić czyn nieobjęty wydanym uprzednio postanowieniem o przedstawieniu zarzutów. Zdaniem sądu, powyższy przepis zupełnie jednoznacznie oddziela samo „wydanie" nowego postanowienia o przedstawieniu zarzutów od następujących po nim czynności polegających na „ogłoszeniu" postanowienia podejrzanemu i „przesłuchaniu" go. Z tego powodu, zdaniem Sądu Najwyższego, nie ma dostatecznych normatywnych racji przemawiających za tym, aby na gruncie art. 313 § 1 k.p.k. „wydanie" postanowienia obejmowało łącznie jego: „sporządzenie", „ogłoszenie", a także „przesłuchanie" osoby, której postawiono zarzut popełnienia czynu zabronionego, skoro już w kolejnej jednostce redakcyjnej tego samego

[188] M. Gabriel-Węglowski, *Uwagi o linii orzeczniczej Sądu Najwyższego w przedmiocie wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów*, PS 2013, nr 2, s. 32–48; J. Kasiura, *Moment wszczęcia...*, s. 67.

rozdziału Kodeksu postępowania karnego ustawodawca traktuje całkowicie samodzielnie zarówno pierwszą, jak i dwie ostatnie czynności. Ponadto art. 313 § 1 k.p.k. zawiera wyraźną wskazówkę interpretacyjną, podkreślając sekwencję czasową czynności organu procesowego. Najpierw sporządza się postanowienie o przedstawieniu zarzutów, a następnie ogłasza się je już „podejrzanemu", co oznacza, że nabycie statusu podejrzanego wcale nie musi wiązać się dopiero z ogłoszeniem tego postanowienia i przesłuchaniem osoby w tym charakterze[189]. Brzmienie przepisu sugeruje, że przez wydanie postanowienia należy rozumieć jego sporządzenie, inaczej, nie byłoby potrzeby wskazywania ciągu czynności wymienionych w art. 313 k.p.k.[190]

W Kodeksie postępowania karnego jest ponadto zauważalna pewna niekonsekwencja w podejściu do wyrazu „wydać". Na przykład art. 305 § 3 k.p.k. stanowi, że postanowienie o odmowie wszczęcia lub umorzeniu śledztwa „wydane przez Policję zatwierdza prokurator". Dopiero po ewentualnym zatwierdzeniu przez prokuratora tak wydanego postanowienia następuje jego doręczenie stronom[191].

Podkreśla się, że nie wszystkie orzeczenia i zarządzenia wydawane w postępowaniu karnym wymagają uzewnętrznienia, np. przez ogłoszenie lub doręczenie. W wypadku wszczęcia śledztwa z urzędu (art. 303 k.p.k.), przy braku ujawnionego pokrzywdzonego, o wydaniu takiego postanowienia nikogo się nie zawiadamia, a pomimo to, jest ono skuteczne[192]. Zwolennicy koncepcji, głoszącej brak konieczności wydania postawienia o przedstawieniu zarzutów nie są konsekwentni. Przyjmują bowiem, że sporządzenie orzeczenia lub zarządzenia stanowi *quasi*-promulgację, polegającą na załączeniu tej decyzji procesowej do akt konkretnej sprawy. Akta indywidualnie oznaczonej sprawy, której przedmiot określony jest postanowieniem o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia, stanowi zbiór dokumentów procesowych dotyczących konkretnego przestępstwa lub przestępstw i ich sprawcy albo sprawców[193].

W postanowieniu SN z dnia 16 stycznia 2009 r., IV KK 256/08[194], uznano m.in., że: „Już w momencie sporządzenia postanowienia o przedstawieniu zarzutów powinny zostać podjęte także czynności związane z wezwaniem podejrzanego do stawiennictwa w realnym

---

[189] Post. SN z 13.6.2012 r., sygn. II KK 302/11, Prok. i Pr. 2012, dodatek „Orzecznictwo", nr 12, poz. 14.
[190] J. Kasiura, *Moment wszczęcia...*, s. 67.
[191] *Ibidem*, s. 69–70.
[192] *Ibidem.*
[193] *Ibidem*, s. 73.
[194] Glosa aprobująca: R.A. Stefański, *Glosa do postanowienia SN z dnia 16 stycznia 2009 r., IV KK 256/08*, Prok. i Pr. 2009, nr 9, s. 152–158.

terminie". Zdaniem SN wzywany jest traktowany jako „podejrzany", choć jednocześnie przyjmuje się, że stanie się on nim dopiero po dokonaniu wszystkich czynności wymienionych w art. 313 § 1 k.p.k., co wskazuje, że stanowisko SN jest bliższe do podejścia trzeciego, o którym mowa dalej, polegającego na przyjęciu, iż przedstawienie zarzutów następuje w momencie promulgacji postanowienia opisanego poniżej. Analiza stanowiska SN prowadzi do wniosku, że uzasadnienie sądu jest niekonsekwentne. Stwierdza się bowiem, że osoba wzywana jest traktowana jako podejrzany, jednak staje się ona podejrzanym dopiero po dokonaniu wszystkich czynności wskazanych w art. 313 § 1 k.p.k.

Trzecie podejście do zmiany fazy postępowania z *in rem* na *in personam* to pogląd, że następuje ono w momencie promulgacji (ogłoszenia) postanowienia o przestawieniu zarzutów[195]. Uzasadnienie koncepcji, że przejście postępowania z fazy *in rem* w fazę *in personam* następuje najwcześniej w momencie promulgacji tego postanowienia, stanowi literalne znaczenie słowa „wydać". „Wydać" to 'ogłosić, podać do wiadomości'[196]. „Sporządzić" to 'wykonać coś, przygotować różnego rodzaju pisma'[197]. W przypadku wątpliwości co do znaczenia pojęć prawnych, wykładnia językowa powinna być rozstrzygająca[198]. Trudno więc przy literalnej wykładni wyciągnąć wniosek, że samo sporządzenie postanowienia o przedstawieniu zarzutów prowadzi do skutku polegającego na przedstawieniu zarzutów i przejściu do dalszej fazy postępowania.

Czwarta koncepcja dotycząca przedstawienia zarzutów zakłada, że oprócz ogłoszenia postanowienia podejrzanemu, dla skuteczności wejścia postępowania przygotowawczego w fazę *in personam* konieczne jest dokonanie dalszych czynności. Co do zakresu tych czynności mieszczących się w ramach instytucji przedstawienia zarzutów w ramach czwartego stanowiska nie ma jednolitego podejścia w doktrynie i można wskazać następujące trzy podejścia:

– niezwłoczne ogłoszenie postanowienia podejrzanemu oraz jego przesłuchanie[199],

---

[195] Wyrok SN z 13.1.2000 r., sygn. III RN 116/99, OSNAPiUS 2000, nr 20, poz. 737, z glosą krytyczną K. Grzegorczyka, WPP 2002, nr 4, s. 135–142; Por. W. Grzeszczyk, *W jakim trybie można wzruszyć prawomocne postanowienie o umorzeniu postępowania przygotowawczego przeciwko osobie, wobec której wydano postanowienia o przedstawieniu zarzutów, lecz nie przesłuchano jej w charakterze podejrzanego?*, Prok. i Pr. 1995, nr 4, s. 115; K. Grzegorczyk, *Glosa do postanowienia SN z dnia 22 czerwca 2001 r., sygn. III KKN 44/2001*, WPP 2002, nr 3, s. 163–168; J. Kasiura, *Moment wszczęcia...*, s. 60–83; M. Gabriel-Węglowski, *Uwagi...*, s. 32–48.

[196] Słownik PWN online, https://sjp.pwn.pl.

[197] *Ibidem.*

[198] M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2012, s. 336–237.

[199] J. Tylman, *Postępowanie przygotowawcze w procesie karnym*, Warszawa 1998, s. 50; *idem*, (w:) T. Grzegorczyk, J., Tylman, *Polskie postępowanie...*, s. 624; R. A. Stefański, *Glosa do postanowienia SN z dnia*

– niezwłoczne ogłoszenie postanowienia podejrzanemu, pouczenie o prawie żądania podania mu ustnie podstaw zarzutów, a także sporządzenie ich uzasadnienia na piśmie oraz przesłuchanie podejrzanego[200],
– niezwłoczne ogłoszenie treści postanowienia podejrzanemu, przesłuchanie go (chyba że ogłoszenie postanowienia lub przesłuchanie jest niemożliwe z powodu jego ukrywania lub nieobecności w kraju), pouczenie podejrzanego o prawie żądania podania mu ustnie podstaw zarzutów, a także sporządzenie uzasadnienia postanowienia na piśmie, doręczenie uzasadnienia podejrzanemu i ustanowionemu obrońcy w ternie 14 dni, czyli dokonanie wszystkich czynności określonych w art. 313 k.p.k., bowiem wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów powinno nastąpić przez pryzmat wszystkich norm tego przepisu[201].

Stosując literalna wykładnię przepisów, powinno się brać pod uwagę, że w wypadku wieloznaczności interpretowanego zwrotu należy ustalić jego sens na gruncie kontekstu językowego, biorąc pod uwagę nie tylko kontekst najbliższy obejmujący sąsiednie wyrazy, całe zdanie, sąsiednie zdania powiązane z przepisem, ale także kontekst najszerszy, obejmujący cały akt[202]. Odwołując się do tej dyrektywy, trzeba sięgnąć do art. 313 § 1 k.p.k., który reguluje przedstawienie zarzutów, o którym mowa w art. 71 § 1 k.p.k. (stosowanych odpowiednio do postępowań karnych skarbowych na podstawie art. 113 k.k.s.). Treść tego pierwszego przepisu w sposób jednoznaczny określa zakres czynności składających się na wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów. Sporządzenie postanowienia o przedstawieniu zarzutów jest czynnością inicjującą przedstawienie zarzutów[203]. Samo sporządzenie takiego postanowienia stanowi jedynie czynność techniczną, warunkującą jego wydanie.

Treść art. 313 k.p.k. wskazuje w odrębnych paragrafach, jakie czynności składają się na przedstawienie zarzutów. Czynności wymienione w § 1 mają znaczenie podstawowe, a wymienione w § 2 – uzupełniające. Przyjmuje się, że sporządzenie postanowienia

---

22 czerwca 2001 r., sygn. III KKN 44/2001, Prok. i Pr. 2002, nr 5, s. 84–89; *idem*, *Glosa do postanowienia SN z dnia 16 stycznia 2009 r., sygn. IV KK 256/08*, Prok. i Pr. 2009, nr 9, s. 152–158; *idem*, *Glosa do postanowienia SN z dnia 13 czerwca 2012 r., sygn. II KK 302/11*, PiP 2013, nr 1, s. 116–121; B. J. Stefańska, *Glosa do postanowienia SN z dnia 24 kwietnia 2007 r., sygn. IV KK 31/07*, WPP 2007, nr 3, s. 135–140.

[200] W. Grzeszczyk, *Przebieg postępowania...*, s. 87; *idem*, *Kodeks postępowania karnego...*, s. 371–372.

[201] Post. SN z 16.1.2009 r., sygn. IV KK 256/08, Prok. i Pr. 2009, nr 3, wkł. poz. 29, z glosą aprobującą R.A. Stefańskiego, Prok. i Pr. 2009, nr 9, s. 152–156.

[202] M. Zieliński, *Wykładnia prawa...*, s. 336–237.

[203] F. Prusak, *Elementy przedstawienia zarzutów w procesie karnym*, Służba MO 1970, nr 1, s. 21.

o przedstawieniu zarzutów, jego niezwłoczne ogłoszenie podejrzanemu oraz przesłuchanie go są czynnościami zasadniczymi przedstawienia zarzutów i muszą być zrealizowane kumulatywnie[204]. W przepisie art. 313 § 1 k.p.k. jest mowa o sporządzeniu postanowienia o przedstawieniu zarzutów a nie o jego wydaniu, co jest istotną wskazówką w zakresie interpretacji tego przepisu. Użycie przez ustawodawcę w art. 313 § 1 k.p.k. sformułowania „sporządzenie postanowienia" zakładając racjonalność ustawodawcy – nie powinno być przypadkowe. Gdyby bowiem rzeczywiście wyrazy „sporządzenie" i „wydanie" miały mieć to samo znaczenie, to nic nie stałoby na przeszkodzie, aby ustawodawca w art. 313 k.p.k. użył właśnie słowa „wydanie", skoro pojęciem tym posługuje się w innych przepisach kodeksu. Skoro tak nie postąpił, to oznacza to, iż „sporządzenie" ma inne znaczenie niż „wydanie"[205]. Jest to dopiero rozpoczęcie przedstawienia zarzutów, ale do samego przedstawienia zarzutów w tym momencie jeszcze nie dochodzi. Rozszerzenie pojęcia przedstawienia zarzutów wynika z wykładni systemowej k.p.k. Chodzi o brzmienie art. 326 § 3 pkt 4 k.p.k., który to przepis pozwala prokuratorowi nadzorującemu postępowanie przygotowawcze uchylać m.in. postanowienia wydane przez prowadzącego postępowanie. Możliwość taka jest ograniczona do postanowień, które nie zostały podane do wiadomości stron lub innych uczestników. Uchylenie postanowienia w trybie nadzoru jest możliwe w okresie między jego sporządzeniem a zawiadomieniem o tym stron lub innych uczestników postępowania[206].

Warto jednak wskazać, że szerokie rozumienie pojęcia „wydanie" postanowienia o przedstawieniu zarzutów przyjęto w Regulaminie wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury z 2016 r., w którym uznano, że wydanie „obejmuje jego sporządzenie, niezwłoczne ogłoszenie i przesłuchanie oskarżonego" (§ 137 ust. 1). Można więc zauważyć, że praktyka organów ścigania również zakłada szerokie rozumienie instytucji przedstawienia zarzutów, które działa na korzyść osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, której zobowiązanie podatkowe mogłoby się przedawnić. Jednak koncepcje zakładające węższe rozumienie pojęcia przedstawienia zarzutów, ograniczające się do samego ich przedstawienia, także nie są odosobnione. Nie

[204] Z. Świda, J. Skorupka, R. Ponikowski, W. Posnow, *Postępowanie karne – część ogólna*, Warszawa 2012, s. 58; post. SN z 24.4.2007 r., sygn. IV KK 31/07, Biul.PK 2007, nr 11, poz. 1.2.15, z glosami: częściowo krytyczną K. Woźniewskiego, GSP – Prz.Orz. 2008, nr 1, s. 113–118 i aprobującą B. J. Stefańskiej, WPP 2007, nr 3, s. 135–140.

[205] R. A. Stefański, *Glosa do postanowienia SN z dnia 22 czerwca 2001 r., sygn. III KKN 44/01*, Prok. i Pr. 2002, nr 5, s. 86–87.

[206] B. Mik, *Glosa do postanowienia SN z dnia 17 czerwca 1994 r., WZ 122/94*, Prok. i Pr. 1995, nr 11–12, s. 89.

ma przeszkód, aby finansowy organ postępowania przygotowawczego przyjął wąską koncepcję przedstawienia zarzutów. Przy takim podejściu bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego mógłby ulec zawieszeniu, nawet przy założeniu, że postępowanie musiałoby być w fazie *in personam*, aby odnieść skutek materialny w zobowiązaniu podatkowym.

9. Przedstawienie zarzutów

W literaturze można spotkać pogląd, zgodnie z którym instytucja przedstawienia zarzutów nie jest pojęciem normatywnym[207]. Określenie „przedstawienie zarzutów" w aktualnym brzmieniu Kodeksu postępowania karnego nie jest wprost wyartykułowane. Ustawodawca co do zasady na określenie tej instytucji posługuje się sformułowaniem „wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów" (art. 71 § 1, art. 249 § 2, art. 308 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Pojęcie przedstawienia zarzutów funkcjonuje natomiast powszechnie w doktrynie. Przez przedstawienie zarzutów rozumie się akt pociągnięcia określonej osoby do odpowiedzialności karnej[208]. „Sporządzenie postanowienia o przedstawieniu zarzutów" obejmuje zredagowanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów, przelanie na papier, podpisanie i wpięcie do akt. Jest to normatywna nazwa czynności technicznej, stanowiącej materialny przejaw oceny przez uprawny organ procesowy istnienia podstaw do przedstawienia określonej osobie zarzutów i jednocześnie pierwszy etap instytucji przedstawienia zarzutów, wywołującej skutki prawne dopiero z chwilą ogłoszenia postanowienia połączonego z przystąpieniem do przesłuchania w charakterze podejrzanego[209]. Samo sporządzenie takiego postanowienia stanowi jedynie czynność techniczną, warunkującą jego wydanie.

Wyróżnia się dwa rodzaje instytucji przedstawienia zarzutów, tzw. zwykłe oraz uproszczone[210]. W ramach zwykłego przedstawienia zarzutów funkcjonują ponadto dwie

---

[207] B. Mik, *O potrzebie dodatkowego, szczególnego unormowania odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za niesłuszne skazanie oraz niewątpliwie niesłuszne oskarżenie, przedstawienie zarzutów lub zastosowanie nieizolacyjnego środka zapobiegawczego*, Prok. i Pr. 2012, nr 12, s. 56, gdzie wskazano: „w polskiej procedurze karnej instytucja 'przedstawienia zarzutów' również nie występuje".

[208] G. Artymiak (red.), M. Rogalski (red.), *Proces karny. Część szczególna*, Warszawa 2007, s. 35; T. Boratyńska, Ł. Chojniak, W. Jasiński, *Postępowanie karne*, Warszawa 2012, s. 246.

[209] B. Mik, *Glosa…*, s. 88–89.

[210] B. Bieńkowska, P. Kruszyński, C. Kulesza, P. Piszczek, S. Pawelec, *Wykład prawa karnego procesowego,* Białystok 2012, s. 304; K. T. Boratyńska, A. Górski, A. Sakowicz, A. Ważny, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 670.

dodatkowe formy: pełna[211] oraz skrócona[212]. Przepis art. 313 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) reguluje dwa przypadki związane z przedstawieniem zarzutu popełnienia przestępstwa, a mianowicie, gdy po sporządzeniu postanowienia istnieje faktyczna możliwość jego ogłoszenia i przesłuchania podejrzanego (art. 313 § 1 *in principio* k.p.k.) oraz gdy takiej możliwości nie ma z powodu ukrywania się lub nieobecności w kraju podejrzanego (art. 313 § 1 *in fine* k.p.k.)[213]. Z uwagi na brak technicznej możliwości przedstawienia postanowienia w tym drugim przypadku, jego ogłoszenie nastąpiłoby, jak tylko organ procesowy miałby taką faktyczną możliwość. Brak tej instytucji w k.p.k. mógłby prowadzić do paraliżu postępowania przygotowawczego, przy założeniu, że w celu przedstawienia zarzutów postanowienie musi być podejrzanemu ogłoszone, a zatem nie następuje jego promulgacja. Jednak tzw. skrócona forma przedstawienia zarzutów, polegająca na samym sporządzeniu postanowienia o przedstawieniu zarzutów, jest ograniczona tylko do dwóch przypadków wskazanych w powyższym przepisie. Okoliczności te stanowią katalog zamknięty (*numerus clausus*) [214], w związku z czym inne okoliczności nie wymienione w tym przepisie, pomimo że utrudniają lub wręcz uniemożliwiają ogłoszenie takiego postanowienia i przesłuchania podejrzanego, ze względu na dyrektywę wykładni *exceptiones non sunt extentendae* nie powodują takich skutków. Przypadki, w których można dokonać przedstawienia zarzutów bez jego ogłoszenia podejrzanemu, podlegają ocenie finansowego organu postępowania przygotowawczego.

W doktrynie wysuwane są postulaty *de lege ferenda* rozszerzenia katalogu przypadków, w których można byłoby postawić zarzuty bez ogłoszenia postanowienia o przedstawieniu zarzutów, w szczególności w przypadkach braku faktycznej możliwości kontaktu z podejrzanym[215]. Postulaty takie wprowadzone do przepisów prowadziłyby do stworzenia skutecznych narzędzi dla finansowych organów postępowania przygotowawczego, dających podstawy do wszczęcia postępowania w fazie *in personam* bez konieczności faktycznego doręczenia postanowienia. W stanie prawnym wymagającym fazy *in personam* do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, rozszerzenie powyższego katalogu wzmacniałoby pozycję organów postępowania przygotowawczego. W większej liczbie przypadków byłaby możliwa zmiana fazy

[211] J. Tylman, *Postępowanie przygotowawcze w procesie karnym*, Warszawa 1998, s. 50; *idem*, (w:) T. Grzegorczyk, J. Tylman, *Polskie postępowanie...*, s. 624.
[212] T. Grzegorczyk. J. Tylman, *Polskie postępowanie…*, s. 625.
[213] Post. SA w Szczecinie z 16.10.2012 r., sygn. II AKz 404/12, LEX nr 122063.
[214] Post. SN z 16.1.2009 r., sygn. IV KK 256/08, Prok. i Pr. 2009, dodatek „Orzecznictwo", nr 6, poz. 26.
[215] R.A. Stefański, *Skuteczność przedstawienia zarzutów*, Prok. i Pr. 2013, nr 6, s. 21.

postępowania bez konieczności ogłoszenia postanowienia oskarżonemu.

Przedstawienie zarzutów następuje, gdy zebrane w stosunku do konkretnej osoby materiały wskazują i uzasadniają dostateczne podejrzenie, że osoba ta popełniła czyn zabroniony (art. 313 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Ustawa wymaga zatem, podobnie jak przy wszczęciu dochodzenia lub śledztwa, „uzasadnionego podejrzenia", już nie tylko, że popełniono przestępstwo, lecz także, że określona osoba jest sprawcą określonego czynu, przy czym ma to być podejrzenie „uzasadnione dostatecznie". Akcentuje się przy tym wyraźnie sprawstwo co do „czynu", nie używając, jak przy wszczynaniu postępowania, określenia „przestępstwo". Podejrzenie owo może pojawić się już w momencie wszczynania postępowania przygotowawczego, gdy dane uzasadniające wszczęcie wskazują też – w dostatecznie uzasadniony sposób – na osobę sprawcy. Podejrzenie co do osoby jest częste przy przestępstwach karnych skarbowych z uwagi na ich specyfikę. Postępowania karne skarbowe wszczynane są co do zasady po przeprowadzeniu postępowania podatkowego, w związku z tym w momencie wszczynania postępowania karnego skarbowego znane są informacje o osobie podatnika będącego potencjalnie sprawcą. W związku z tym przedstawienie zarzutów powinno następować już na początku toczonego postępowania. Ponadto poza posiadanymi przez finansowy organ postępowania przygotowawczego informacjami dotyczącymi osoby podejrzanego, organ nie musi na tym etapie rozstrzygać o podstawie odpowiedzialności, czy też o winie, koncentrując się na czynie. Jeżeli zatem powstałaby konieczność wszczęcia postępowania *in personam*, z uwagi na pożądany skutek zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, finansowy organ postępowania przygotowawczego ma zwykle podstawy do wydania takiego postanowienia.

Wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów jest postacią zasadniczą art. 313 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Są ponadto przypadki szczególne, w których takiego postanowienia się nie wydaje. Chodzi w szczególności o art. 325g k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), czyli zasygnalizowaną uprzednio, uproszczoną formę przedstawienia zarzutów. Jeżeli bowiem prowadzone jest postępowanie przygotowawcze w formie dochodzenia, co z zasady ma miejsce w sprawach karnych skarbowych, nie jest wymagane sporządzenie postanowienia o przedstawieniu zarzutów. Przesłuchanie osoby podejrzanej zaczyna się od powiadomienia jej o treści zarzutu wpisanego do protokołu przesłuchania. Osobę tę od chwili rozpoczęcia przesłuchania uważa się za podejrzanego (art. 71 § 1 w zw. z art. 325g § 1 i 2 w zw. z art. 113 k.k.s.). Forma ta, w przeciwieństwie do zwykłej formy przedstawienia zarzutów, ogranicza wątpliwości co do określenia momentu przedstawienia zarzutów.

Przepis art. 325g § 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) jasno wskazuje, w którym momencie uznaje się za osobę podejrzaną. Następuje to w momencie rozpoczęcia przesłuchania.

Forma uproszczona może zatem umożliwić finansowym organom postępowania skuteczne zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania bez konieczności stosowania dodatkowych czynności polegających na konieczności przygotowania i doręczenia postanowienia. W przedmiotowej formie zarzut wpisuje się do protokołu na początku protokołu przesłuchania podejrzanego, przed odpowiedzią na pytanie, czy podejrzany przyznaje się do zarzucanego mu czynu. Zarzut powinien dokładnie określać zarzucany czyn oraz jego kwalifikację prawną. Powinien być sformułowany w taki sam sposób, jak to przewiduje art. 313 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.)[216]. Uproszczona forma przedstawienia zarzutów nie daje bowiem podstaw do uproszczeń w zakresie treści formułowanych zarzutów. Nie wystarczy oprzeć się na ogólnym opisie faktów, musi bowiem nastąpić zakwalifikowanie czynu do odpowiednich regulacji karnych lub karnych skarbowych. Jednak na tym etapie postępowania, kwalifikacja nie jest badana, zatem ewentualne błędy jej dokonania nie wpływają na skuteczność przedstawionych zarzutów ani na skutki materialne, które mogą powstać na gruncie zobowiązań podatkowych, polegające na zawieszeniu biegu przedawnienia. Ponadto rezygnacja z przygotowywania postanowienia o przedstawieniu zarzutów w trybie uproszczonym, nie wyłącza stosowania art. 313 § 3 k.p.k.[217] Zgodnie z tym przepisem podejrzany do czasu zawiadomienia go o terminie zapoznania się z materiałami śledztwa może żądać podania mu ustnie podstaw zarzutów, a także sporządzenia uzasadnienia na piśmie, o czym należy go pouczyć. Uzasadnienie doręcza się podejrzanemu i ustanowionemu obrońcy w terminie 14 dni. Uproszczony tryb przedstawienia zarzutów nie powinien mieć wpływu na uprawnienia podejrzanego. W doktrynie zwraca się uwagę na to, że uzasadnienie dotyczy samych zarzutów, ale już nie postanowienia o przedstawieniu zarzutów, które nie jest wydawane w tym trybie[218].

W stosowaniu instytucji przedstawienia zarzutów istotne jest także rozpoznanie końcowego momentu czynności wydania postanowienia, w przypadkach gdy postanowienie jest wydawane i trafia do obiegu prawnego. Zasadniczo za tę chwilę powinien zostać uznany moment uzewnętrznienia postanowienia. Jest to moment, w którym treść orzeczenia zostaje przekazana do wiadomości innym osobom, a w szczególności uczestnikom postępowania.

---

[216] T. Grzegorczyk, J. Tylman, *Polskie postępowanie...*, s. 454.
[217] J. Bratoszewski, L. Gardocki, Z. Gostyński, S. M. Przyjemski, R. A. Stefański, S. Zabłocki, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. II, Warszawa 2004, s. 451.
[218] T. Grzegorczyk, *Kodeks postępowania karnego...*, s. 670–671.

W doktrynie przyjmuje się, że uzewnętrznienie postanowienia oznacza wykreowanie orzeczenia w taki sposób, że przestaje ono być wewnętrzną sprawą organu procesowego. Od tej chwili rozpoczyna się byt prawny orzeczenia, a ewentualne jego zmiany mogą być dokonywane wyłącznie w sposób określony prawem. Takie orzeczenie staje się dokumentem urzędowym, który ani nie może być uznany za nieistniejący, ani nie mogą w nim być dokonywane żadne merytoryczne zmiany, poza przypadkami dopuszczalnego uzupełnienia orzeczenia (art. 420, art. 626 § 2 k.p.k.). W doktrynie odróżnia się uzewnętrznienie orzeczenia od jego oznajmienia. Uzewnętrznienie następuje jednorazowo, a oznajmienie orzeczenia może następować w różnym czasie w stosunku do poszczególnych uczestników postępowania, a zwłaszcza stron i ich przedstawicieli, poprzez ogłoszenie orzeczenia lub jego doręczenie. Chwila uzewnętrznienia orzeczenia kreuje jego byt, orzeczenie takie staje się faktem procesowym, z którym prawo karne procesowe, a także inne przepisy, łączą określone skutki prawne[219]. Mając powyższe na uwadze, wskazuje się, że uzewnętrznienie postanowienia o przedstawieniu zarzutów może nastąpić wcześniej niż jego oznajmienie podejrzanemu. Sytuacja taka wystąpi wówczas, gdy podejrzany nie będzie pierwszą osobą, która zaznajomi się z treścią przedmiotowego postanowienia, a o jego sporządzeniu wcześniej dowiedzą się inne osoby niż podejrzany. Do uzewnętrznienia sporządzonego postanowienia o przedstawieniu zarzutów dochodzi z chwilą przekazania go przez organ procesowy do wykonania do sekretariatu czy też załączenia go do akt[220]. Należy zauważyć, że samo uzewnętrznienie postanowienia, w sytuacji spełnienia przesłanek do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego przewidzianych w przepisach o.p. może być skuteczne dla osiągnięcia skutków materialnych na gruncie przepisów podatkowych. Podatnik może uzyskać informację od organu podatkowego, że bieg terminu przedawnienia uległ zawieszeniu, zgodnie z art. 70c o.p., pomimo że postanowienie zostało jedynie uzewnętrznione.

Postanowienie o przedstawieniu zarzutów powinno zawierać wskazanie podejrzanego, dokładne określenie zarzucanego mu czynu i jego kwalifikacji prawnej (art. 313 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Warto zauważyć, że uzasadnienie postanowienia może być doręczone podejrzanemu i ustanowionemu obrońcy w terminie 14 dni od dnia doręczenia postanowienia. Oznacza to, że finansowy organ postępowania przygotowawczego

[219] A. Ludwiczek, *Wszczęcie postępowania przeciwko osobie jako moment przerwania biegu terminu przedawnienia karalności*, Iustitia 2012, nr 2(8), s. 96.
[220] *Ibidem.*

w sytuacji konieczności natychmiastowego zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego ma możliwość szybkiego wydania takiego postanowienia, z uwagi na konieczność zawarcia w treści takiego postanowienia wskazania podejrzanego oraz określenie zarzucanego mu czynu oraz jego kwalifikacji prawnej. Samo uzasadnienie może być fakultatywnie przygotowane w terminie 14 dni, bez wpływu na skutki, jakie postanowienie wywołało w sprawie podatkowej, w szczególności z zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W przypadku gdy w toku śledztwa okaże się, że podejrzanemu należy zarzucić czyn nieobjęty wydanym uprzednio postanowieniem o przedstawieniu zarzutów albo czyn w zmienionej w istotny sposób postaci lub też że czyn zarzucany należy zakwalifikować z surowszego przepisu, wydaje się niezwłocznie nowe postanowienie, ogłasza się je podejrzanemu oraz przesłuchuje się go (art. 314 zd. 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Finansowy organ postępowania przygotowawczego w przypadku nieuwzględnienia pełnego zakresu zarzutów ma możliwość uzupełnić je nowym postanowieniem. Trzeba podkreślić, iż pierwotne postanowienie może wywoływać skutki materialne, polegające na zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, pomimo wydania w późniejszym okresie nowego postanowienia.

W dochodzeniu, zgodnie z art. 325g § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., nie jest wymagane sporządzenie postanowienia o przedstawienia zarzutów, z wyjątkiem sytuacji, w której podejrzany jest tymczasowo aresztowany. W takim przypadku sporządzenie uzasadnienia wraz z postanowieniem o przedstawieniu zarzutów jest obligatoryjne.

Przesłuchanie osoby podejrzanej zaczyna się od powiadomienia jej o treści zarzutu wpisanego do protokołu przesłuchania. Osobę tę od chwili rozpoczęcia przesłuchania uważa się za podejrzanego (art. 71 § 1 k.p.k. w zw. z art. 325g § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Dochodzenie jest zatem jeszcze mniej sformalizowane, jeśli chodzi o wszczęcie postępowania ze skutkiem materialnym na gruncie prawa podatkowego. Finansowe organy postępowania przygotowawczego mogą w razie konieczności ograniczyć zakres dochodzenia do jednego okresu rozliczeniowego (art. 309 k.p.k. *a contrario* w zw. z art. 113 k.k.s.), którego okres przedawnienia jest najbliższy, aby szybko, wskutek przystąpienia do przesłuchania, doprowadzić do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

10. Przesłanki wyłączające wszczęcie postępowania przygotowawczego

Oprócz istnienia tzw. faktycznej podstawy wszczęcia postępowania przygotowawczego, opisanej we wstępie do niniejszego rozdziału (uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa), konieczne jest także stwierdzenie istnienia prawnej dopuszczalności ścigania, a więc ustalenie braku negatywnych przesłanek procesowych wskazanych enumeratywnie w art. 17 § 1 k.p.k., stosowanych odpowiednio do postępowań karnych skarbowych na podstawie art. 113 k.k.s. Oznacza to, że postępowanie przygotowawcze może się toczyć i wywoływać skutki materialne w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego do momentu, aż w trakcie prowadzenia postępowania okaże się, że zachodzą negatywne przesłanki procesowe zawarte w art. 17 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Istnienie negatywnych przesłanek procesowych o których mowa powyżej, nie wstrzymuje finansowym organom postępowania przygotowawczego możliwości zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego do momentu stwierdzenia przesłanki.

Dla prawnej dopuszczalności ścigania karnego istotne jest także ustalenie, czy nie zachodzi ujemna przesłanka w postaci przedawnienia karalności danego czynu (art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Przedawnienie karalności czynu ma jednak charakter względny i odnosi się do czynu dokonanego przez konkretną osobę[221]. Zatem dopiero przejście postępowania do fazy *in personam* wskutek przedstawienia zarzutów daje możliwość pełnej oceny przesłanek wyłączających prowadzenie postępowania karnego w związku z przedawnieniem karalności. Zasady przedłużenia okresu przedawnienia karalności występujące na gruncie przestępstw karnych skarbowych są specyficzne z uwagi na ich związek z wymagalnością zobowiązania podatkowego. W przepisach tych przewidziano podobny mechanizm przedłużenia okresu przedawnienia jak w przypadku przestępstw powszechnych. Zgodnie bowiem z art. 44 § 5 k.k.s., jeżeli w okresie biegu przedawnienia wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego ustaje w zależności od zagrożenia, odpowiednio z upływem 5 lat lub 10 lat od zakończenia podstawowego okresu przedawnienia. Przepisy k.k.s. przewidują jednak dodatkowe zdarzenie uzależniające przedawnienie karalności od uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Jeżeli w hipotezie przepisu prawa materialnego wskazano jako znamię uszczuplenie należności jako przesłankę odpowiedzialności, przedawnienie ustaje także wówczas, gdy nastąpiło

[221] Por. wyrok SO we Wrocławiu z 16.3.2016 r., sygn. IV Ka 97/16, LEX nr 2016354.

przedawnienie tej należności. Jednak przedawnienie należności może ulec zawieszeniu wskutek wszczęcia postępowania w sprawach karnych skarbowych, stąd przesłanka może stać się pomijalna i nie ograniczać czasu przedawnienia karalności. Trzeba zauważyć, że finansowe organy postępowania przygotowawczego w sytuacji zidentyfikowania zaległości podatkowej, rozumianej na gruncie prawa karnego skarbowego jako uszczuplenie należności publicznoprawnej[222], dochowują należytych starań, aby wszczęte postępowanie karne skarbowe prowadziło do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zależność powyższa zostanie omówiona w rozdziale V, w części związanej z czasem trwania postępowania karnego skarbowego.

[222] L. Wilk, *Zaległości podatkowe w świetle prawa karnego skarbowego*, Pal. 2000, nr 11–12, s. 49.

Rozdział III
Strony postępowania przygotowawczego

1. Uwagi ogólne

Przez uczestnika procesu karnego rozumie się podmiot, który bierze udział w procesie karnym w roli, jaką wyznacza mu prawo karne procesowe. Z powyższego wynika, że uczestnikiem procesu karnego jest tylko taki podmiot, którego rola w procesie karnym jest określona przepisami prawa, co oznacza, że prawo nakłada na ten podmiot określone obowiązki lub przyznaje oznaczone uprawnienia[223]. Uczestnik procesu może swoimi działaniami wpływać na bieg procesu karnego skarbowego.

Do uczestników postępowania karnego skarbowego zalicza się podmioty należące do dwóch zasadniczych kategorii: organów procesowych oraz stron procesowych, ich przedstawicieli oraz pomocników. Z punktu widzenia głównej tezy niniejszej rozprawy, która ma na celu zbadanie wpływu postępowania karnego skarbowego na postępowania podatkowe, istotna jest analiza stron postępowania karnego skarbowego.

W niniejszym rozdziale zostali pominięci pozostali uczestnicy tego postępowania, ze względu na tezę niniejszej pracy. Analiza koncentruje się zatem na stronach wskazanych w art. 120 § 1 k.k.s. Oskarżyciel publiczny, choć sam reprezentuje interes publiczny i jest organem państwa, to jednak przed sądem działa jako strona procesowa na podobnych prawach co oskarżony[224]. Warto zauważyć, że strona postępowania, w szczególności finansowy organ postępowania, ma interes prawny w uzyskaniu określonego rozstrzygnięcia, toczące się postępowanie jest „jego postępowaniem”[225]. Powyższe przejawia się w uprawnieniu do aktywnego uczestnictwa w czynnościach procesowych, w tym m.in.: wypowiadania się w kwestiach będących przedmiotem rozpoznania, w prawie do zgłaszania wniosków dowodowych, do uczestnictwa w czynnościach dowodowych, kwestionowania jakości tych czynności. W rezultacie tego finansowy organ decyduje o kierunkach postępowania karnego skarbowego dążąc do spełnienia zakładanych celów.

---

[223] Por. F. Prusak, *Postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 92.
[224] E. Kruk, *Skarga oskarżycielska jako przejaw realizacji prawa do oskarżenia uprawnionego oskarżyciela w polskim procesie karnym*, Lublin 2016, s. 37.
[225] A. Baj, *Czy osoba podejrzana jest stroną postępowania przygotowawczego?*, Prok. i Pr. 2016, nr 10, s. 86.

Z uwagi na brak przydatności dla przedmiotu analizy pomija się także występującą w procesie karnym skarbowym *quasi*-stronę, podmiot obowiązany do zwrotu uzyskanej korzyści, określony w art. 24 § 5 k.k.s.

2. Podejrzany i oskarżony

Oskarżony w procesie karnym skarbowym zajmuje centralne miejsce jako osoba, przeciwko której wysuwany jest zarzut popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Jest ponadto źródłem dowodowym, dostarczającym informacji o przestępstwie poprzez składanie wyjaśnień i przedstawianie dokumentów[226]. Oskarżonym w sensie ścisłym, zgodnie z art. 71 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., jest osoba, przeciwko której wniesiono do sądu akt oskarżenia, a także osoba, co do której wniesiono wniosek o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy albo wniosek o warunkowe umorzenie postępowania. Wniosek o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy, o którym stanowi art. 335 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., może wnieść wyłącznie prokurator, natomiast do wniesienia wniosku o warunkowe umorzenie postępowania uprawniony jest także finansowy organ postępowania bez udziału prokuratora (art. 71 § 2 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s.). Wniosek o warunkowe umorzenie postępowania spełnia wymogi skargi inicjującej stadium jurysdykcyjne[227].

Zanim jednak dojdzie do wniesienia aktu oskarżenia lub dokonania innych wskazanych czynności prowadzących do uzyskania statusu oskarżonego, osoba może mieć status podejrzanego, jeżeli dokonano przedstawienia zarzutów (art. 71 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Pojęcie oskarżonego oraz podejrzanego nie wyczerpuje jednak wszystkich stanów, które może uzyskać przyszły oskarżony, bowiem Kodeks postępowania karnego wprowadza pojęcie „osoby podejrzanej" (art. 74 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Jest to osoba, w stosunku do której nie wydano jeszcze postanowienia o przedstawieniu zarzutów ani nawet nie przesłuchano jej w charakterze podejrzanego, po uprzednim poinformowaniu o treści zarzutu, wokół której jednak koncentrują się określone działania organów ścigania[228]. Osoba podejrzana to taka, co do której istnieje jedynie uzasadnione przypuszczenie (a nie podejrzenie), że popełniła przestępstwo, i co do której nie wydano

---

[226] Por. K. Witkowska, *Strony procesowe i ich reprezentanci w postępowaniu przygotowawczym*, Prok. i Pr. 2012, nr 9, s. 108.
[227] J. Grajewski, L. Paprzycki, M. Płachta, S. Steinborn, *KPK. Komentarz*, t. I, Warszawa 2003, s. 252.
[228] A. Murzynowski, *Faktycznie podejrzany w postępowaniu przygotowawczym*, Pal. 1971, nr 5, s. 41; T. Grzegorczyk, J. Tylman, *Polskie postępowanie karne*, 2003, s. 313; S. Waltoś, *Proces karny, Zarys systemu*, Warszawa 2002, s. 189; F. Prusak, *Faktycznie podejrzany w procesie karnym*, Pal. 1971, nr 3, s. 45.

postanowienia o przedstawieniu zarzutów ani nawet w związku z poinformowaniem o zarzutach – nie przesłuchano jej w charakterze podejrzanego (art. 244 § 1 i 3 k.p.k.). Fakt, że w protokole zatrzymania należy m.in. podać przyczynę zatrzymania z określeniem, o jakie przestępstwo podejrzewa się osobę zatrzymaną (osobę podejrzaną), nie czyni z niej podejrzanego[229]. Osoba taka nie jest podejrzanym w rozumieniu art. 71 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), a więc stroną postępowania przygotowawczego, która korzysta z określonych uprawnień. Oznacza to, że ustawa wcale nie omija sytuacji faktycznego traktowania określonej osoby jako podejrzanej z pozbawieniem jej jednak praw przysługujących każdemu podejrzanemu w postępowaniu przygotowawczym, a wyjątkowo tylko w ramach pewnych czynności zrównuje pozycję prawną osoby podejrzanej i podejrzanego (oskarżonego)[230]. Ponieważ osoba podejrzana nie jest stroną procesową, adwokat lub radca prawny udzielający jej porady prawnej występuje w roli pełnomocnika, a nie obrońcy (art. 87 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.)[231]. Czynności procesowe realizowane w stosunku do faktycznie podejrzanego dają jednak podstawę do poinformowania podatnika jako osoby podejrzanej, iż bieg terminu przedawnienia ulega wstrzymaniu wskutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania (por. art. 70 § 6 pkt 1 o.p.). Finansowy organ postępowania nie jest ponadto objęty ograniczeniami wynikającymi z uprawnień strony postępowania karnego skarbowego i może w stosunku do takiej osoby wykonywać czynności procesowe.

Status podejrzanego uzyskuje się wskutek przedstawienia zarzutu w drodze wydania postanowienia albo bez wydawania postanowienia w związku z przystąpieniem do przesłuchania w charakterze podejrzanego (art. 71 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Przesłuchanie osoby podejrzanej zaczyna się od powiadomienia jej o treści zarzutu wpisanego do protokołu przesłuchania. Osobę tę od chwili rozpoczęcia przesłuchania uważa się za podejrzanego (art. 325g § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.).

Podstawową konsekwencją uzyskania statusu podejrzanego jest powstanie i zapewnienie podejrzanemu wielu uprawnień, polegających w szczególności na prawie do obrony, także za pomocą wykwalifikowanego – według przepisów o ustroju adwokatury lub

[229] J. Skorupka, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 222.
[230] M. Klejnowska, *Oskarżony jako osobowe źródło informacji o przestępstwie*, Kraków 2004, s. 15–21.
[231] J. Skorupka, *Kodeks…*, s. 222.

ustawy o radcach prawnych – obrońcy. Podejrzany powinien być przed pierwszym przesłuchaniem pouczony o prawie do korzystania z pomocy obrońcy, a także do wystąpienia o obrońcę z urzędu (art. 300 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Takie pouczenie jest doręczane na piśmie, czego potwierdzenie jest stwierdzane podpisem podejrzanego. Jeżeli zatem podejrzany tego zażąda, należy przesłuchać go z udziałem ustanowionego obrońcy. Takie żądane może jednak w praktyce okazać się nieskuteczne w przypadku, gdy obrońca się nie stawi. Organ postępowania przygotowawczego może bowiem prowadzić czynność postępowania polegającą na przesłuchaniu także wówczas gdy obrońca się nie stawi, gdyż jego nieobecność nie tamuje dokonania czynności (art. 301 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Ponieważ ustanowienie obrońcy może nastąpić najwcześniej od momentu wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów, chyba że wcześniej osobę podejrzaną przesłuchano w charakterze podejrzanego[232], stawiając jej za rzut jeszcze przed wydaniem postanowienia o przedstawieniu zarzutów, możliwość przesłuchania w obecności obrońcy może być w praktyce niemożliwa. Jeżeli finansowy organ postępowania przystąpi do przesłuchania, a przeprowadzenie czynności zależy od decyzji organu[233], ustanowiony obrońca nie ma praktycznych możliwości stawiennictwa.

Uprawnienia podejrzanego do obrony w postępowaniu przygotowawczym, ze względu na brak jawności akt, są ograniczone[234]. Prawo do obrony w kontekście braku jawności było przedmiotem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. W jednym z wyroków[235] uznano, że art. 156 § 5 k.p.k. w zakresie, w jakim umożliwia arbitralne wyłączenie jawności tych materiałów postępowania przygotowawczego, które uzasadniają wniosek prokuratora w przedmiocie tymczasowego aresztowania, jest niezgodny z art. 2 oraz art. 42 ust. 2 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. W uzasadnieniu orzeczenia TK stwierdził, że pełną możliwość zaznajomienia się z dokumentami w aktach sprawy ma podejrzany tylko odnośnie do tych czynności, w których on sam uczestniczył lub miał prawo uczestniczyć, oraz odnośnie do dokumentów pochodzących od niego lub sporządzonych z jego udziałem (art. 157 § 3 k.p.k.). Trybunał Konstytucyjny uznał, że te mechanizmy nie są ekwiwalentem prawa dostępu do materiałów postępowania przygotowawczego, uzasadniających wniosek prokuratora w przedmiocie tymczasowego aresztowania. Nie

[232] R. Kmiecik, E. Skrętowicz, *Proces karny. Część ogólna*, Warszawa 2009, s. 171.
[233] J. Skorupka, *Kodeks…*, s. 221-222.
[234] A. Biederman, *Rzetelna informacja a aktywność pokrzywdzonego w procesie karnym*, Prok. i Pr. 2007, nr 4, s. 151 i n.
[235] Wyrok TK z 3.6.2008 r., sygn. K 42/07, OTK-A 2008, nr 5, poz. 77.

umożliwiają one też w sposób wystarczający realizacji prawa do obrony w sytuacji zastosowania powyższego środka zapobiegawczego. Dlatego zgodnie z orzeczeniem, jeżeli doszłoby do wszczęcia postępowania incydentalnego w przedmiocie zastosowania lub przedłużenia tymczasowego aresztowania, podejrzany powinien mieć prawo wglądu do materiałów postępowania przygotowawczego w zakresie akt, które stanowią uzasadnienie wniosku prokuratora o zastosowaniu tego środka. Należy jednak zauważyć, że dla podejrzanego, pomimo interpretacji przepisów zgodnie z powyższym wyrokiem, znaczna część akt postępowania przygotowawczego jest niejawna. 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 postępowania przygotowawczego.

Zarówno podejrzany, jak i jego przedstawiciel mają zagwarantowane przepisami możliwości aktywnego oddziaływania na przebieg postępowania przygotowawczego. Realnym środkiem takiego oddziaływania jest prawo do inicjatywy dowodowej oraz prawo do udziału w czynnościach śledztwa lub dochodzenia. Zgodnie z art. 315 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. podejrzany i jego obrońca oraz pokrzywdzony i jego pełnomocnik mogą składać wnioski o dokonanie czynności śledztwa lub dochodzenia (art. 325a § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Stronie, która złożyła określony wniosek dowodowy, oraz jej obrońcy bądź pełnomocnikowi nie można odmówić w ogóle dopuszczenia do udziału w czynności (art. 315 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Jednak w przypadku podejrzanego pozbawionego wolności, przepisy przewidują ograniczenie wpływające na jego prawo do obrony. Możliwe jest bowiem niesprowadzanie podejrzanego, jeżeli spowodowałoby to znaczne trudności. Powyższa przesłanka jest uznaniowa i daje organowi prowadzącemu postępowanie przygotowawcze istotne kompetencje mogące wpłynąć na udział oskarżonego w postępowaniu.

Strony i ich przedstawiciele procesowi mogą uczestniczyć w innych czynnościach śledztwa, o które strona nie wnioskowała, podejmowanych przez organ prowadzący to postępowanie. Udział ten może nastąpić na żądanie tych podmiotów, z ich inicjatywy (art. 317 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Jednak na podstawie art. 317 § 2 k.p.k. w szczególnie uzasadnionym przypadku, a więc na podstawie uznaniowej przesłanki, prokurator oraz finansowy organ postępowania (art. 317 § 2 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s.) może postanowieniem odmówić dopuszczenia do udziału w czynności ze względu na ważny

interes śledztwa albo odmówić sprowadzenia oskarżonego pozbawionego wolności, gdyby spowodowało to poważne trudności. Przepisy przyznają finansowym organom postępowania daleko idące uprawnienie, mogące wpłynąć na kontradyktoryjność w przypadku udziału w postępowaniu przygotowawczym, w zakresie dowodów przeprowadzanych z inicjatywy organu[236].

Z art. 316 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. wynika, że podejrzanego oraz obrońcę, należy dopuścić do czynności procesowych, których nie będzie można powtórzyć na rozprawie. Jednak także w tym przypadku jest możliwy wyjątek, z którego może skorzystać finansowy organ postępowania. Odstąpienie od tej zasady jest możliwe, gdy zrealizowanie tego obowiązku powoduje niebezpieczeństwo utraty lub zniekształcenia dowodu w razie zwłoki. W literaturze dostrzega się brak wyraźnych gwarancji obecności obrońcy podczas tych czynności procesowych[237].

Uprawnienia procesowe oskarżonego wynikające z prawa do obrony mogą przybrać bierną formę, sprowadzającą się m.in. do braku obowiązku oskarżonego dowodzenia swej niewinności i braku obowiązku dostarczania dowodów na swoją niekorzyść (art. 74 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Uprawnienia te mogą jednak zostać wykorzystane przez organ prowadzący postępowanie, poprzez wydłużenie postępowania w celu prowadzenia w tym czasie dodatkowych czynności dochodzeniowych.

Uprawnienia oskarżonego są realizacją założeń wynikających z art. 14 ust. 3 lit. a Międzynarodowego Paktu Praw Obywatlskich i Politycznych, który stanowi, że każda osoba oskarżona o popełnienie przestępstwa ma prawo, na zasadach pełnej równości, do gwarancji nieprzymuszania jej do zeznawania przeciwko sobie lub do przyznania się do winy. Z postanowień ww. przepisu wynika, że oskarżony nie może być przymuszony do dostarczania dowodów przeciwko sobie, natomiast ich wykrycie i procesowe utrwalenie należy do organów ścigania i oskarżyciela. Rezultatem tego rozwiązania jest m.in. prawo odmowy złożenia wyjaśnień (art. 175 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) lub zakaz stosowania podczas przesłuchania środków kontrolujących nieświadome reakcje organizmu, jak przemocy lub groźby bezprawnej (art. 171 § 4 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.)[238].

Podejrzany nie ma zatem obowiązku dostarczania dowodów, które mogłyby zostać wykorzystane przeciwko niemu. Mowa tu w szczególności o wykorzystywanej w sprawach

---

[236] Por. P. Wiliński, *Zasada prawa do obrony w polskim procesie karnym*, Warszawa 2006, s. 388.
[237] *System*, t. 10, s. 356.
[238] T. Grzegorczyk, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, 2005, s. 256.

karnych skarbowych próbie pisma do ekspertyzy pismoznawczej[239], związanej z uzasadnieniem autentyczności dokonanych transakcji gospodarczych, znajdujących odzwierciedlenie w dokumentacji. Skoro jednak takie jego zaniechanie nie ułatwia śledztwa, nie może liczyć na uwzględnienie zarzutu przedłużania się postępowania przygotowawczego, obejmującego poszukiwanie prób jego pisma, sporządzonych przed aresztowaniem go[240]. Korzystanie przez oskarżonego z prawa do obrony może prowadzić do skutku polegającego na wydłużeniu postępowania, w dodatku bez możliwości podniesienia skutecznego zarzutu przedłużenia postępowania[241]. Z uwagi na trwające postępowanie karne skarbowe, w trakcie którego oskarżony korzysta ze swoich praw nie składając wyjaśnień lub nie dostarczając dowodów, które mogą być wykorzystane przeciwko niemu, zawieszeniu ulega bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Finansowy organ postępowania będący jednocześnie co do zasady organem podatkowym w powiązanej sprawie, uzyskuje możliwość prowadzenia sprawy podatkowej, z zachowaniem gwarancji, że wydana decyzja wymiarowa będzie mogła zostać skutecznie wyegzekwowana.

Korzystanie przez podejrzanego z uprawnienia do braku obowiązku wykazania aktywności w uzyskaniu pewnego materiału dowodowego nie oznacza, że stosowany odpowiednio do postępowań karnych skarbowych przepis art. 74 § 2 k.p.k. zezwala na wykorzystanie w celach dowodowych tego rodzaju materiałów tylko za zgodą oskarżonego. Jeżeli na pewnym etapie postępowania istnieje materiał dowodowy pochodzący od oskarżonego (nagranie głosu, pismo własnoręczne), to może być wykorzystany nawet wówczas, gdy odmówił on udziału w procesowej czynności uzyskania takiego materiału. Nie ma też znaczenia, kiedy powstał taki materiał dowodowy przydatny do badań porównawczych, przed, czy po odmowie uczestniczenia w badaniu, jak również to, czy oskarżony był świadomy tego, że jego wypowiedź zostanie utrwalona[242]. Podejrzany może zatem korzystać ze swoich praw polegających na braku obowiązku przedstawiania dowodu na swoją niekorzyść, jednak nie zapobiegnie to wykorzystaniu przez organ materiału dowodowego powstałego nawet jeszcze przed wszczęciem postępowania w sprawie karnej

---

[239] Por.: R. Kmiecik, *Karnoprocesowe formy badania osmologicznego w świetle zasady swobodnej oceny dowodów*, (w:) J. Czapska (red.), A. Gaberle (red.), A. Światłowski (red.), A. Zoll (red.), *Zasady procesu karnego wobec wyzwań współczesności. Księga ku czci profesora Stanisława Waltosia*, Warszawa 2000, s. 633–640; J. Wójcikiewicz, *Glosa do wyroku SA z 3.2.2011 r., sygn. II AKa 266/10*, Prok. i Pr. 2012, nr 4, s. 158.
[240] Post. SA w Krakowie z 14.10.1992 r., sygn. II Akz 218/92, KZS 1992, nr 10, poz. 19.
[241] Por. D. Tarnowska, *Uprawnienia oskarżonego w świetle prawa do obrony*, Prok. i Pr. 2006, nr 7-8, s. 133.
[242] Wyrok SN z 21.7.2000 r., sygn. II KKN 108/00, LEX nr 50904.

skarbowej. Ponadto korzystanie przez podejrzanego z prawa do obrony w sposób wskazany powyżej może prowadzić do nieskuteczności skargi na przewlekłość postępowania, przy jednoczesnym zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

3. Finansowe oraz niefinansowe organy postępowania przygotowawczego

Finansowe organy postępowania przygotowawczego, wymienia słownik ustawowy w art. 53 § 37 k.k.s. Do tych organów zalicza się naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Słownik wskazuje także niefinansowe organy postępowania (w art. 53 § 38 k.k.s.), do których zalicza się: Straż Graniczną, Policję, Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Żandarmerię Wojskową oraz Centralne Biuro Antykorupcyjne. W art. 53 § 39 k.k.s. określono organy nadrzędne nad finansowymi organami postępowania. Hierarchiczna struktura pozwala na realizowanie z urzędu kontroli, mającej na celu sprawdzenie prawidłowości, legalności, zasadności i sprawności realizowanych działań w toku postępowań. Zalicza się do nich dyrektora izby administracji skarbowej jako organ nadrzędny w stosunku do naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w sytuacji gdy postanowienie lub zarządzenie zostało wydane przez dyrektora izby administracji skarbowej. Mając na uwadze to, iż Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest także finansowym organem postępowania karnego skarbowego, nadzór nad nim objął minister właściwy do spraw finansów publicznych. Struktura przyjęła zatem formę piramidy, o kompetencjach procesowych ograniczonych do szczebla bezpośrednio podległego[243].

Organy nadrzędne w stosunku do niefinansowych organów postępowania, tworzące hierarchiczną strukturę umożliwiającą kontrolę z urzędu, określa natomiast art. 53 § 39a k.k.s. W przypadku niefinansowych organów postępowania przygotowawczego organem nadrzędnym jest dla nich prokurator, a w odniesieniu do ŻW – prokurator do spraw wojskowych.

Finansowe oraz niefinansowe organy postępowania przygotowawczego to poza prokuratorem wyłączne organy uprawnione do prowadzenia postępowania przygotowawczego (art. 133 i 134 k.k.s.). Poza podziałem organów na finansowe oraz

[243] S. Dudziak, *Krajowa Administracja Skarbowa a postępowanie karne skarbowe*, Prok. i Pr. 2017, nr 4, s. 98; por. M. Kołdys, *Rola i zadania niefinansowych organów postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 2017, nr 3, s. 106-107.

niefinansowe, Kodeks karny skarbowy w art. 118 § 1 i 2 wymienia organy postępowania przygotowawczego, do których zalicza się te same organy, które zostały wymienione w słowniku do ustawy. Z art. 118 § 2 k.k.s. wynika ponadto, że wymienione w tym ustępie organy (ABW, CBA) prowadzą postępowania przygotowawcze, ale tylko w sprawach o przestępstwa skarbowe. Można zatem założyć, że organy te są wyłączone z większości spraw toczących się w sprawach podatkowych. Większość spraw jest prowadzona w sprawie o wykroczenie skarbowe przez finansowe organy postępowania. Organy te nie utracą właściwości, gdy okaże się, że z uwagi na wysokość uszczuplenia, sprawa powinna być kwalifikowana do przestępstw skarbowych. Organy postępowania do których zalicza się ABW oraz CBA, nie mogą natomiast wszczynać postępowań w sprawach o wykroczenia, pozostawiając ten obszar w szczególności finansowym organom postępowania. Zakres kompetencyjny wskazuje zatem na uprzywilejowanie finansowych organów postępowania w sprawach karnych skarbowych w stosunku do organów niefinansowych.

Zakres właściwości rzeczowej niefinansowych organów postępowania przygotowawczego określa art. 134 § 1 k.k.s., zgodnie z którym:

- Straż Graniczna prowadzi postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w art. 63–71, art. 85–96 § 1, art. 106e i art. 106f oraz art. 106h k.k.s., ujawnione w zakresie swego działania przez Straż Graniczną,
- Policja prowadzi postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe ujawnione w zakresie swego działania,
- Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego prowadzi postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe ujawnione w zakresie swego działania (istotne jest podkreślenie, że ABW nie posiada żadnych kompetencji do prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o wykroczenia skarbowe, co wprost wynika z art. 118 § 2 k.k.s.),
- Żandarmeria Wojskowa prowadzi postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe popełnione przez osoby określone w art. 53 § 36 k.k.s. (tj. żołnierzy w czynnej służbie), w zakresie podlegającym właściwości sądów wojskowych,
- Centralne Biuro Antykorupcyjne prowadzi postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe ujawnione w zakresie swojej właściwości (istotne jest podkreślenie, że CBA nie posiada żadnych kompetencji do prowadzenia postępowań

przygotowawczych w sprawach o wykroczenia skarbowe, co wprost wynika z art. 118 § 2 k.k.s. oraz potwierdza art. 134 k.k.s.).

Właściwość rzeczowa niefinansowych organów postępowania przygotowawczego opiera się na kryterium dotyczącym osoby sprawcy oraz rodzaju popełnionego czynu[244]. Nie jest to zatem właściwość obejmująca z definicji postępowanie w stosunku do wszystkich przestępstw lub wykroczeń, jak ma to miejsce w przypadku finansowych organów postępowania przygotowawczego, w szczególności naczelnika urzędu celno-skarbowego. Jeżeli postępowanie przygotowawcze zostanie wszczęte przez któryś z niefinansowych organów postępowania, może się pojawić obowiązek przekazania sprawy, z uwagi na wyłączną właściwość przewidzianą w art. 133 k.k.s. dla naczelnika urzędu celno-skarbowego.

Ustawodawca przyjął zatem prymat finansowych organów postępowania przygotowawczego, uznając, że powinny one co do zasady prowadzić postępowania karno-skarbowe. Podział kompetencji określony w przepisach k.k.s. świadczy o pierwszoplanowej roli finansowych organów postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe[245]. W doktrynie podkreśla się, że spowodowane jest to dostrzeżeniem przewagi w dostępie do informacji, wynikającej z zakresu ich działań[246]. Przewaga ta ujawnia się w szczególności od 1 lipca 2016 r., z chwilą wdrożenia regulacji przepisów o.p.[247] dotyczących obowiązku wysyłania jednolitych plików kontrolnych, umożliwiających także automatyczną kontrolę (sprawdzanie) podatników (por. art. 82 § 1b o.p.). Prymat tych organów zagwarantowany przepisami wskazuje, że finansowe organy postępowania mogą w najszerszym zakresie stosować postępowanie karne skarbowe do skuteczniejszego prowadzenia postępowania podatkowego.

Do 31 grudnia 2016 r., czyli przed wejściem w życie ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej[248], finansowe organy prowadzące postępowanie przygotowawcze oraz postępowanie podatkowe były niejednolicie określane w sensie nomenklatury przyjętej w ustawach podatkowych oraz Kodeksie karnym skarbowym. Finansowym organem postępowania przygotowawczego był urząd skarbowy, natomiast organem podatkowym był naczelnik urzędu skarbowego. Analogiczna sytuacja miała

[244] T. Razowski, P. Kaczmarek, *Właściwość funkcyjna finansowych i niefinansowych organów postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 2014, nr 10, s. 35.
[245] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 917.
[246] *Ibidem*, s. 864.
[247] Wprowadzone ustawą z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, Dz. U. poz. 1649.
[248] Dz. U. poz. 1269.

miejsce w przypadku naczelnika urzędu celnego. W związku z nowelizacją wskazaną powyżej status organu postępowania przygotowawczego utracił urząd celny i inspektor kontroli skarbowej, w miejsce których powołano naczelnika urzędu celno-skarbowego. Wiadomo jednak, że urzędem skarbowym i celnym kierowała w poprzednim stanie prawnym ta sama osoba – naczelnik. Oznacza to, że pomimo formalnie różnych organów wykonujących czynności związane z prowadzeniem kontroli oraz prowadzeniem postępowań karnych skarbowych (urzędy mają co do zasady różne jednostki organizacyjne specjalizujące się w konkretnych podatkach lub postępowaniach), organy te znajdowały się pod tą samą podległością organizacyjną. Oznacza to, że w przypadku konieczności wydłużenia okresu przedawnienia przepływ informacji pomiędzy jednostkami organizacyjnymi tego samego organu prowadził do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, skutkującego zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zmiana sposobu określenia organów prowadzących postępowanie karne skarbowe w art. 53 § 37, art. 118 § 1 i art. 133 k.k.s. z urzędu skarbowego na naczelnika urzędu skarbowego jest zatem wyłącznie formalna i dostosowawcza. Kodeks karny skarbowy przyjął bowiem nazewnictwo organów postępowania, stosowane na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej.

Kompetencje finansowych organów postępowania przygotowawczego określa art. 133 k.k.s. według właściwości rzeczowej (kategorii i charakteru czynów, którymi zajmuje się organ, oraz ujawnienia czynu przez dany organ). Zgodnie z tym przepisem postępowanie przygotowawcze prowadzi należący do grupy finansowych organów postępowania: naczelnik urzędu celno-skarbowego, naczelnik urzędu skarbowego oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

Warto zwrócić uwagę na zmianę zakresu kompetencji finansowych organów postępowania w związku z ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej[249], przebudowującą aparat fiskalny, która doprowadziła do modyfikacji katalogu finansowych organów postępowania przygotowawczego, a także wzmocniła te organy pod względem instytucjonalnym i kompetencyjnym, w celu zwalczania poważnej przestępczości zorganizowanej. Nowy model administracji skarbowej opiera się na dwóch podstawowych organach: naczelniku urzędu skarbowego oraz naczelniku urzędu celno-skarbowego. Podstawowe zadania w zakresie poboru danin realizuje naczelnik urzędu skarbowego, który przejął kompetencje dwóch organów: naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu

[249] Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r., Dz. U. poz. 1947.

celnego. Nowo powstały organ, naczelnik urzędu celno-skarbowego realizuje zadania związane z wykonywaniem kontroli celno-skarbowej, wymiarem należności celnych i podatkowych w przypadku z przywozu i wywozu towarów, z obejmowaniem towarów procedurami celnymi oraz wykrywaniem, zapobieganiem i ściąganiem najcięższej przestępczości podatkowej. Z uzasadnienia przyjętych przepisów wynika, że naczelnik urzędu celno-skarbowego jest formacją mundurową, o szerokich kompetencjach kontrolnych, uprawnioną do stosowania środków przymusu bezpośredniego, środków operacyjno-rozpoznawczych, powołaną do wykrywania i zwalczania najcięższej przestępczości podatkowej, a także niektórych przestępstw powszechnych. Organ ten zachowuje także uprawnienia typowego organu podatkowego w zakresie wymiaru należności celnych[250].

Przyjęcie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, która znowelizowała art. 133 k.k.s., doprowadziło do istotnych zmian w zakresie właściwości rzeczowej finansowych organów postępowania przygotowawczego. Na gruncie tego przepisu, podobnie jak w poprzednim stanie prawnym, zasadnicze kompetencje do prowadzenia postępowań karnych skarbowych przysługują naczelnikowi urzędu skarbowego. Przepis art. 133 k.k.s. powołując nowy organ, naczelnika urzędu celno-skarbowego, przyznaje mu istotne kompetencje, przy jednoczesnym osłabieniu roli naczelnika urzędu skarbowego.

Rozbudowano bowiem właściwość rzeczową naczelnika urzędu celno-skarbowego – zakres spraw, w których jest on wyłącznie właściwy, niezależnie od tego, czy wszczął postępowanie karne skarbowe w danej sprawie (art. 133 § 1 pkt 1 k.k.s.). Chodzi o przestępstwa stypizowane w art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 63-68, art. 69 § 1, 3 i 4, art. 69a-70, art. 73-73a, art. 75a-75c, art. 76 § 1, art. 77 § 1, art. 78 § 1, art. 85-95, art. 96 § 1, art. 97-106k, art. 107-110b i art. 111 § 1 k.k.s. Katalog przestępstw, dla których wyłącznie właściwy jest naczelnik urzędu celno-skarbowego, wskazuje, że organ ten został powołany do przestępstw o największym ciężarze gatunkowym, prowadzących do powstania uszczerbku w zobowiązaniach w znacznej wysokości, wskutek uchylania się od opodatkowania, oszustw podatkowych i celnych oraz przemytu celnego.

Właściwość rzeczowa naczelnika urzędu celno-skarbowego petryfikuje się także w sytuacji ujawnienia przez ten organ czynu stypizowanego w jednym z następujących przepisów: art. 54 § 2 i 3, art. 55 § 2 i 3, art. 56 § 2-4, art. 56a, art. 56b, art. 57 § 1, art. 60-

[250] Por. uzasadnienie projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826, Sejm VIII kadencji, www. sejm.gov.pl

62, art. 69 § 2, art. 71, art. 72, art. 75, art. 76 § 2 i 3, art. 77 § 2 i 3, art. 78 § 2 i 3, art. 80, art. 80a, art. 81-83, art. 84 § 1, art. 106l i art. 106ł k.k.s. Znaczenie terminu „ujawniać" określają pojęcia: „uczynić jawnym", „stać się wiadomym", „odkryć"[251]. Chodzi zatem o takie czyny, które stały się wiadome naczelnikowi urzędu celno-skarbowego w sposób pierwotny, w tym znaczeniu, że przed wszczęciem postępowania, kontroli lub czynności sprawdzających nie były mu znane, niezależnie od subiektywnego przekonania co do ich popełnienia lub niezależnie od tego, czy uważał on zawarte w takim zawiadomieniu informacje za nacechowane elementem nowości dla organów ścigania[252]. Jednak sytuacja, w której popełnienie określonego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego stało się znane naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, nie powinna być utożsamiana z jego udowodnieniem. Kontrola podatkowa lub czynności sprawdzające nie obejmują dowodzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Kontrola ta bowiem, tak jak każdy inny rodzaj kontroli, nie ma charakteru orzeczniczego, czy nawet *quasi*-orzeczniczego. Co najwyżej więc znamiona przedmiotowe takiego czynu (a wyjątkowo również jego znamiona podmiotowe) mogą zostać ustalone niejako przy okazji jej prowadzenia. Chodzi tu zatem o uprawdopodobnienie popełnienia któregokolwiek z tych czynów, i to nawet bez konieczności ustalenia jego sprawcy[253]. Z uwagi na powyższe prowadzenie czynności kontrolnych w sprawie podatkowej, w toku której ujawniono czyn, może przesądzać o tym, że naczelnik urzędu celno-skarbowego staje się organem właściwym w sprawie karnej skarbowej, zamiast naczelnika urzędu skarbowego, z racji ujawnienia tego czynu w zakresie swojego działania. W literaturze można spotkać pogląd, zgodnie z którym anonimowa informacja uzyskana przez organ nie może być traktowana jako substrat ujawnienia przez ten organ popełnienia czynu, prowadzący do zakwalifikowania danego organu jako właściwego dla danej sprawy[254].

Wadliwe określenie organu prowadziłoby do stanu braku skargi uprawnionego oskarżyciela skutkującego koniecznością umorzenia postępowania (art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) lub uchyleniem wydanego orzeczenia z mocy prawa na podstawie art. 439 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Pogląd ten jest słuszny, jednak pozyskanie

---

[251] *Słownik języka polskiego PWN*, wersja elektroniczna, https://sjp.pwn.pl; SN w wyroku z 27.5.2002 r., sygn. V KKN 188/00, OSNKW 2002, nr 11–12, poz. 113.
[252] SA we Wrocławiu w wyroku z 17.6.1999 r., sygn. II AKa 240/99, OSA 1999, nr 11–12, poz. 79.
[253] Por. P. Hofmański (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do artykułów 297–467*, t. II., Warszawa 2004 r., s. 25.
[254] Por. T. Razowski, P. Kaczmarek, *Właściwość funkcyjna finansowych i niefinansowych organów postępowania przygotowawczego.*, Prok. i Pr. 2014, nr 10, s. 38.

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. Trudno także się zgodzić z twierdzeniem, aby to od źródła informacji zależała właściwość organu. Jeżeli bowiem anonim zostałby przekazany celowo do naczelnika urzędu celno-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[255]. Działania osoby trzeciej mogłyby wpływać na rozpoznawanie właściwości rzeczowej organu postępowania przygotowawczego. Właściwość organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze może jednak nie mieć znaczenia dla zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jeżeli bowiem postępowanie zostało wszczęte przez niewłaściwy organ, jest on zobligowany do przekazania sprawy właściwemu oskarżycielowi publicznemu na podstawie art. 133 § 2 k.k.s. Oznacza to, że postępowanie jest w toku, a zatem może wywoływać skutki materialne na gruncie zobowiązań podatkowych w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, aż do momentu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie karnej skarbowej. Interes fiskalny, niezależnie od możliwych wątpliwości związanych ze stosowaniem przepisów o właściwości organów postępowania przygotowawczego, wydaje się zabezpieczony.

Na osłabienie roli naczelnika urzędu skarbowego w stosunku do poprzedniego stanu prawnego, obowiązującego do końca lutego 2017 r., wskazuje również analiza katalogu przestępstw przewidzianych do wyłącznej właściwości nieistniejącego już organu – urzędu celnego. Ograniczał się on do przestępstw i wykroczeń wymierzonych przeciwko obowiązkom celnym, określonych w art. 63 – 75c, art. 85 – 96 § 1, art. 106h i art. 107 – 111 § 1 k.k.s. Katalog przestępstw ujawnionych w zakresie działania urzędu celnego również był krótszy, ponieważ ograniczony do: art. 54, art. 56, art. 57 § 1, art. 60, art. 61, art. 76, art. 80, art. 83 oraz art. 84 § 1 k.k.s. W obecnym stanie prawnym, naczelnik urzędu celno-skarbowego na podstawie art. 133 k.k.s. uzyskał bardzo szerokie kompetencje, co jest widoczne w przypadku zestawienia tego przepisu, z zakresem kompetencyjnym urzędów celnych sprzed analizowanej nowelizacji. Wyposażenie naczelnika urzędu celno-skarbowego w szeroki zakres kompetencji, odbyło się również kosztem uprawnień urzędów skarbowych.

---

[255] *Ibidem*, s. 38; Por. *System*, t. 10, s. 224.

Od 1 marca 2017 r. naczelnicy urzędów skarbowych nie są już kompetentni rzeczowo do prowadzenia postępowań karnych skarbowych o czyny wymienione w art. 133 § 1 pkt 1 k.k.s., także wówczas gdy dokonali ujawnienia takiego czynu w związku ze swoimi działaniami. Z punktu widzenia tezy głównej niniejszej pracy może powstać wątpliwość, czy przeniesienie domyślnych kompetencji na naczelnika urzędu celno-skarbowego w sprawach karnych skarbowych (art. 133 § 1 pkt 1), w sytuacji gdy postępowanie podatkowe jest prowadzone przez naczelnika urzędu skarbowego, może ograniczyć kompetencje tego ostatniego, dotyczące wstrzymania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Odpowiedź jest negatywna, nawet jeżeli w związku z obowiązkiem przekazania sprawy karnej skarbowej do dalszego prowadzenia naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, na podstawie art. 133 § 2 k.k.s., naczelnik urzędu skarbowego prowadzący postępowanie podatkowe związane przedmiotowo z postępowaniem karnym skarbowym nie traci kompetencji przyznanych mu na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p. Powołane przepisy o.p. wskazują bowiem, że organ właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Przepis o.p. nie wymaga, aby zawiadomienia takiego dokonał organ, któremu przekazano wszczęte w sprawie postępowanie przygotowawcze wraz z zabezpieczonymi dowodami. Ponadto naczelnik urzędu skarbowego, który wszczął postępowanie, ma wiedzę co do faktu, iż postępowanie karne skarbowe zostało wszczęte oraz wiąże się z niewykonaniem konkretnego zobowiązania, co do którego termin został zawieszony. Organ inicjujący postępowanie karne skarbowe, który następnie przekazał sprawę do organu właściwego, pomimo przekazania ma zarówno faktyczne, jak i prawne możliwości zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania z momentem powiadomienia o tym fakcie podatnika.

Analizowana zmiana, pomimo ograniczenia kompetencji urzędu skarbowego (obecnie naczelnika urzędu skarbowego) jako organu postępowania przygotowawczego, nie ograniczyła go jako organu, który co do zasady prowadzi postępowania podatkowe, do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Brak powiązania wyłącznej właściwości rzeczowej organu ścigania z kompetencją organu do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego czyni instytucję zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego skuteczną. Może się bowiem zdarzyć, że

określenie właściwości rzeczowej organu nie jest oczywiste z uwagi na kryterium wysokości uszczuplenia zobowiązania podatkowego, kwalifikującego czyny do wyłącznej właściwości rzeczowej naczelnika urzędu celno-skarbowego (art. 133 § 1 k.k.s.). W momencie wszczęcia postępowania podatkowego, organ je prowadzący może nie mieć pełnej informacji o wysokości uszczuplenia podatkowego. Wykazane jednak zostało, że już na wstępnym etapie postępowania, w fazie *in rem* możliwe jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W tym stadium może nie być precyzyjnie określony czyn lub wartość uszczuplenia podatkowego. Dookreślenie znamion przestępstwa lub wykroczenia może zostać dokonane dopiero w momencie postawienia sprawcy zarzutów. Na wstępnym etapie postępowania (w fazie *in rem*) może się wydawać, że uszczuplenie nie przekracza ustawowego progu (art. 53 § 6 k.k.s.) i stanowi jedynie wykroczenie skarbowe, a zatem nie podlega wyłącznej właściwości rzeczowej naczelnika urzędu celno-skarbowego. Jeżeli zaś w toku prowadzonego postępowania podatkowego zostałyby ujawnione okoliczności wskazujące, że wartość uszczuplenia zobowiązania przekracza tzw. małą wartość (art. 53 § 14 k.k.s.), czyn zostałby zakwalifikowany do przestępstwa z art. 56 § 1 k.k.s., dla którego wyłącznie właściwym byłby naczelnik urzędu celno-skarbowego. Zmiana właściwości, nawet jeżeli wyniknie w toku prowadzonego postępowania, nie prowadzi jednak do utraty przez organ pierwotnie wszczynający postępowanie karne skarbowe kompetencji do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie ma bowiem wymogu tożsamości organu właściwego do prowadzenia postępowania karnego skarbowego i prowadzącego postępowanie podatkowe w celu skutecznego zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, poprzez zawiadomienie podatnika o tym fakcie. Zawiadomienie prowadzące do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może być dokonane przez organ podatkowy także wtedy, gdy utraci on właściwość rzeczową do prowadzenia postępowania karnego skarbowego.

Nie ma także środków prawnych, aby skłonić finansowy organ postępowania przygotowawczego do niezwłocznego określenia faktycznej wysokości uszczuplenia zobowiązania oraz przedstawienia zarzutów. Powyższa kwestia była już poruszana w rozdziale II, należy jednak zauważyć, że finansowy organ postępowania przygotowawczego, w celu jak najdłuższego prowadzenia postępowania, może nie dążyć do szybkiego ustalania faktycznej wartości uszczuplenia, aby nie mieć obowiązku przekazywania sprawy na podstawie art. 133 § 2 k.k.s. Określenie wysokości zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy, będący w praktyce finansowym organem

postępowania przygotowawczego, jest postrzegane jako kluczowe dla prowadzenia postępowania karnego skarbowego. Ma ono bowiem istotny wpływ na ostateczną treść zarzutów, z uwagi na określenie kwoty ewentualnego uszczuplenia podatkowego. Stanowisko to jest potwierdzone orzeczeniami sądów karnych, w których uznaje się, że decyzja podatkowa jest warunkiem *sine qua non* oskarżenia o przestępstwo skarbowe związane z uszczupleniem podatku[256]. Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego jest podstawą precyzyjnego określenia kwoty uszczuplenia kwalifikującej czyn objęty odpowiedzialnością karną skarbową. Jest to zatem kompetencja finansowych organów postępowania przygotowawczego, która nie jest wskazana wprost w przepisach k.k.s. Nie można jednak z tego powodu wnosić postulatów *de lega lata*, gdyż określenie wysokości zobowiązania podatkowego wynika z zupełnie innej procedury, określonej w o.p.

Prowadzenie postępowania podatkowego lub kontroli oraz postępowania karnego skarbowego przez ten sam organ pozwala uniknąć dualizmu gromadzenia dowodów dla celów postępowań podatkowych oraz karnych skarbowych, co wpływa korzystnie na efektywność każdego z tych postępowań. Jednak wskazana korzyść dla ekonomii postępowania podatkowego ujawnia się jedynie w przypadku prowadzenia postępowania karnego skarbowego przez finansowe organy postępowania przygotowawczego. Niefinansowe organy postępowania oraz prokurator nie prowadzą bowiem postępowań podatkowych, dlatego w trakcie prowadzonego postępowania przygotowawczego muszą posługiwać się ustaleniami poczynionymi na gruncie postępowania podatkowego lub przekazać sprawę finansowemu organowi postępowania.

Finansowe organy postępowania w postępowaniu przygotowawczym otrzymały na podstawie art. 122 § 1 k.k.s. kompetencje prokuratora w sprawach wymienionych w tym przepisie. Regulacja ta wskazuje, że ustawodawca preferuje ten typ organów do prowadzenia postępowań karnych skarbowych, które w tym stadium kierują, zarządzają, polecają czy też decydują o postępowaniu. Na podstawie powyższej regulacji dokonuje się „cesja" uprawnień organu prokuratorskiego na rzecz organów finansowych, w przypadku spraw o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, w których finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadzi legalnie dochodzenie, które nie zostało objęte nadzorem prokuratora ani przez niego przejęte, a następnie wnosi i popiera akt oskarżenia[257].

---

[256] Wyrok SA w Krakowie z 20.4.2000 r., sygn. II AKa 32/00, KZS 2000, nr 6, poz. 15; post. SA w Lublinie z 17.6.2009 r., sygn. II AKz 334/09, KZS 2010, nr 11, poz. 56.
[257] Por. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 649.

Ze względu na tezę badawczą pracy nie zostaną przeanalizowanie wszystkie uprawnienia przyznane finansowym organom postępowania przygotowawczego w zakresie ustalonym w art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s., statuującym określone uprawnienia i obowiązki organu prokuratorskiego w postępowaniu karnym w sprawach o przestępstwa powszechne. Analizie zostaną poddane uprawnienia, które mogą mieć związek z prowadzeniem postępowań podatkowych, w szczególności mogących wpływać na czas trwania postępowania karnego skarbowego, w trakcie którego ulega zawieszeniu bieg terminu przedawnienia zobowiązanie podatkowego.

Odesłanie w art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. do treści art. 93 § 3 k.p.k. wskazuje na uprawnienie finansowego organu postępowania przygotowawczego do wydawania postanowień i zarządzeń w postępowaniu przygotowawczym, na takich samych zasadach, jak wydawanie tego typu aktów przez prokuratora.

Odesłanie w art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. do art. 156 § 5 k.p.k. umożliwia finansowym organom postępowania przygotowawczego podejmowanie decyzji w zakresie udostępnienia w wyjątkowych wypadkach akt w toku postępowania przygotowawczego innym osobom niż strony, obrońcy, pełnomocnicy i przedstawiciele ustawowi. Kompetencja finansowego organu postępowania przygotowawczego wynikająca z tego odesłania rozciąga się także na udostępnienie akt w postaci elektronicznej. Podjęcie decyzji o udostępnieniu informacji innym organom podatkowym, może uskutecznić postępowanie podatkowe w stosunku do podatników, dla których właściwe są inne organy podatkowe. Korzyści dla postępowania mogą ujawniać się w szczególności w przypadku tzw. przestępstw karuzelowych, polegających na wyłudzeniach podatku VAT, w które zaangażowany jest zespół podatników.

Wskutek odesłania do art. 158 § 1 k.p.k. finansowemu organowi postępowania przygotowawczego, analogicznie jak prokuratorowi, przysługuje uprawnienie do przeglądania akt sprawy sądowej w każdym jej stanie. Możliwość przeglądania akt jest uwarunkowana brakiem spowodowania zatamowania biegu postępowania. Należy zauważyć, że wniesienie aktu oskarżenia do sądu nie oznacza, iż postępowanie podatkowe uległo zakończeniu. Możliwe jest, że czynności sądowe doprowadzą do wyjaśnienia kolejnych istotnych z punktu widzenia sprawy podatkowej kwestii prowadzących do podwyższenia wymiaru podatku po zakończeniu postępowania podatkowego. Ponieważ bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu aż do momentu uprawomocnienia się orzeczenia w sprawie karnej skarbowej, organ podatkowy ma czas na

wykonywanie czynności w sprawie podatkowej, pozyskując materiał do postępowania podatkowego z akt sprawy sądowej, ograniczony terminem przedawnienia zobowiązania.

W związku z przysługującym uprawnieniem z art. 192 § 2 k.p.k. finansowy organ postępowania przygotowawczego może wydać postanowienie o przesłuchaniu świadka z udziałem biegłego lekarza lub biegłego psychologa. Przesłanką tej decyzji jest istnienie wątpliwości co do stanu psychicznego świadka, jego stanu rozwoju umysłowego, zdolności postrzegania lub odtwarzania przez niego spostrzeżeń. Przesłuchanie w trybie powołanego przepisu jest zasadne, jeśli wątpliwości te są rzeczywiste i wynikają z konkretnych faktów, jednak ocena istnienia wątpliwości należy do finansowego organu postępowania[258]. Powoduje to możliwość wydłużenia postępowania podatkowego, w sytuacji stwierdzenia przez organ istnienia wątpliwości, dotyczących dodatkowych czynności związanych z powołaniem biegłego.

Finansowy organ postępowania przygotowawczego w związku z przyznaną mu kompetencją z art. 215 k.p.k. (w zw. z art. 122 § 1 k.k.s.) jest uprawniony do wydania w dochodzeniu, w razie potrzeby, postanowienia o poddaniu oskarżonego badaniu przez biegłych psychologów lub lekarzy z zachowaniem zasad określonych w art. 74 k.p.k. Ocena, czy zachodzi taka potrzeba, zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu, należy do organu postępowania przygotowawczego.

Finansowy organ postępowania przygotowawczego w związku z kompetencją przyznaną mu na podstawie art. 218 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 122 § 1 k.k.s.) może zwrócić się w drodze postanowienia do urzędów, instytucji lub podmiotów prowadzących działalność w dziedzinie poczty lub działalność telekomunikacyjną, do urzędów celnych oraz instytucji i przedsiębiorstw transportowych z żądaniem wydania korespondencji, przesyłek lub „billingów", jeśli mają one znaczenie dla toczącego się postępowania. Ograniczenie odesłania do art. 218 § 1 k.p.k. oznacza, że finansowemu organowi postępowania przygotowawczego nie przysługuje uprawnienie do otwierania korespondencji i przesyłek lub zarządzenia ich otwarcia, a zatem czynności tych w postępowaniu karnym skarbowym dokonuje wyłącznie sąd lub prokurator, w zależności od stanu zaawansowania sprawy (art. 218 § 1 zd. 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s)[259]. Dla skuteczności prowadzenia postępowania karnego skarbowego, a także związanego z danym zobowiązaniem podatkowym postępowania podatkowego, wystarczy, aby finansowy organ postępowania

[258] Wyrok SN z 26.7.1985 r., sygn. IV KR 180/85, OSNKW 1986, nr 9–10, poz. 81.
[259] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 657.

przygotowawczego mógł zabezpieczyć korespondencję lub przesyłkę. Wystąpienie do sądu lub prokuratora w kwestii otwarcia, przedłuży postępowanie, jednak zostanie dokonane bez uszczerbku dla możliwości wyegzekwowania zobowiązania podatkowego z uwagi na zawieszony bieg terminu przedawnienia.

W związku z przyznaniem uprawienia przewidzianego w art. 232 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.) finansowy organ postępowania przygotowawczego ma prawo do wydania postanowienia w przedmiocie sprzedaży przedmiotów, według trybu określonego dla właściwych organów postępowania wykonawczego, jeżeli chodzi o przedmioty ulegające szybkiemu zniszczeniu lub takie, których przechowywanie byłoby połączone z niewspółmiernymi kosztami lub nadmiernymi trudnościami albo powodowałoby znaczne obniżenie wartości rzeczy. Kompetencja organu wynikająca z przepisów k.k.s. może prowadzić do odzyskiwania należności publicznoprawnej uszczuplonej wskutek przestępstwa lub wykroczenia, wraz z odsetkami za zwłokę. Spełniony zostanie finansowy cel postępowania karnego skarbowego określony w art. 114 § 1 k.k.s.

Kompetencje prokuratora przyznane finansowym organom postępowania w związku z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. wynikające z art. 285 § 1a k.p.k. dają prawo do dyscyplinowania obrońcy lub pełnomocnika. Finansowy organ postępowania może zwrócić się do sądu rejonowego, w którego okręgu prowadzone jest postępowanie z wnioskiem o nałożenie kary pieniężnej w wysokości do 3000 zł w szczególnych wypadkach ze względu na ich wpływ na przebieg czynności. W praktyce takie sytuacje mają miejsce przy nieusprawiedliwionym niestawiennictwie obrońcy lub pełnomocnika w wyznaczonym miejscu i czasie przeprowadzenia określonej czynności dowodowej w śledztwie lub dochodzeniu.

Uprawnienie finansowych organów postępowania przygotowawczego przyznane na podstawie art. 290 § 1 zd. 1 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 k.k.s. są jeszcze szersze, jeśli chodzi o świadków, biegłych, tłumaczy, specjalistów, poręczyciela lub inne osoby (z wyjątkiem stron, ich obrońców lub pełnomocników), którzy uchybiają obowiązkom wymienionym w art. 285 § 1 i art. 287 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Finansowemu organowi postępowania przygotowawczego przysługują uprawnienia do wydawania postanowień w przedmiocie kary porządkowej o charakterze finansowym, a także postanowień w przedmiocie obciążenia dodatkowymi kosztami osób, które je spowodowały. Warto podkreślić, że organ nie składa wniosku do sądu o ukaranie, jak w przypadku pełnomocników lub obrońców, tylko nakłada karę w drodze wydanego przez siebie postanowienia. Finansowemu organowi postępowania przygotowawczego przysługuje również prawo wystąpienia do sądu

z wnioskiem o zastosowanie aresztowania w razie uporczywego uchylania się od obowiązków określonych w art. 287 § 2 k.p.k. oraz art. 290 § 1 zd. 2 k.p.k. W związku z odesłaniem przewidzianym w art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. do art. 290 § 2 k.p.k. finansowy organ postępowania przygotowawczego ma prawo zatrzymania i przymusowego doprowadzenia świadka, a wyjątkowo także biegłego, tłumacza lub specjalisty, jeżeli nie stawiają się na wezwanie wymienionego organu lub bez jego zgody wydalają się z miejsca czynności przed jej zakończeniem.

W drodze zmian wprowadzonych z dniem 1 marca 2017 r.[260] finansowe organy postępowania uzyskały dalsze kompetencje prokuratorskie, rozszerzone o wynikające z art. 293 § 1 i 4 k.p.k., pozwalające na realizację finansowego celu postępowania, polegającego na zaspokojeniu interesu m.in. Skarbu Państwa, określonego w art. 114 k.k.s. Finansowe organy w toku postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe oraz wykroczenia, nie mają obowiązku występowania z wnioskiem do prokuratora w kwestii zastosowania zabezpieczenia majątkowego. Mogą dokonać zabezpieczenia bez udziału tego ostatniego organu, co prowadzi do zmniejszenia kontroli nad postępowaniem przygotowawczym, przynajmniej w zakresie zabezpieczenia, o którym mowa w art. 293 k.p.k. Postanowienie o zabezpieczeniu jest jednak zaskarżalne (art. 293 § 3 k.p.k. w zw. z art. 122 k.k.s.), strona postępowania ma zatem możliwość weryfikacji wydanego w stosunku do niej rozstrzygnięcia.

Kompetencja do wydania postanowienia o zabezpieczeniu bez udziału prokuratora nie dotyczy przypadków, w których zgodnie z art. 151c k.k.s. nadzór nad postępowaniem – zarówno fakultatywny, jak i obligatoryjny – obejmuje prokurator[261]. Postępowanie karne skarbowe toczy się co do zasady w formie dochodzenia, a więc bez nadzoru prokuratora, tylko pod nadzorem finansowego organu nadrzędnego, w związku z tym finansowe organy nie będą miały potrzeby w tej konfiguracji procesowej, wnioskowania o zgodę na zabezpieczenie.

Przepis art. 122 § 1 k.k.s. przyznaje finansowym organom postępowania kompetencje prokuratora także w zakresie uprawnień przewidzianych w części szczególnej Kodeksu postępowania karnego. W zakresie czynności sądowych w dochodzeniu finansowemu organowi postępowania przygotowawczego przysługują prawa strony (art. 299 § 3 k.p.k.).

---

[260] Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz. U. poz. 1947.
[261] T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 956.

Na podstawie art. 308 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 122 § 1 k.k.s.) finansowemu organowi postępowania przygotowawczego przysługują uprawnienia organu prokuratorskiego do przeprowadzenia czynności procesowych w niezbędnym zakresie, jeszcze przed wydaniem postanowienia o wszczęciu dochodzenia. Rozpoczęcie czynności procesowych, uprawnia finansowy organ postępowania do powiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70c o.p. Czynności te mogą polegać zwłaszcza na dokonaniu oględzin, w razie potrzeby z udziałem biegłego, przeszukania lub czynności wymienionych w art. 74 § 2 pkt 1 k.p.k. w stosunku do osoby podejrzanej, a także na przedsięwzięciu wobec niej innych czynności, nie wyłączając pobrania krwi, włosów i wydzielin organizmu, pod warunkiem, że jest to konieczne dla zabezpieczenia śladów i dowodów przestępstwa przed ich utratą, zniszczeniem lub zniekształceniem (art. 308 § 1 zd. 1 k.p.k.). Finansowy organ postępowania przygotowawczego może również w dochodzeniu w niezbędnym zakresie przesłuchać w charakterze podejrzanego osobę podejrzaną o popełnienie przestępstwa przed wydaniem postanowienia o przedstawieniu zarzutów, jeżeli istnieją warunki do wydania takiego postanowienia (art. 308 § 1 zd. 1 i § 2 k.p.k. w zw. z art. 150 § 1 k.k.s.). Finansowemu organowi postępowania przygotowawczego przysługuje uprawnienie do przeprowadzenia dochodzenia w niezbędnym zakresie także w sprawach, w których prowadzenie śledztwa przez prokuratora jest obowiązkowe, przy czym w takim wypadku źródłem tego uprawnienia jest uregulowanie zamieszczone w art. 150 § 1 k.k.s. Po przeprowadzeniu czynności niecierpiących zwłoki organ finansowy powinien niezwłocznie przekazać sprawę organowi prokuratorskiemu (art. 308 § 2 zd. 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.)[262]. Czynności wykonane przez finansowy organ postępowania mogą być wystarczające dla zabezpieczenia materiału dowodowego oraz są wystarczające do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Finansowemu organowi postępowania przygotowawczego na podstawie art. 317 § 2 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 k.k.s. przysługuje uprawnienie prokuratora do ograniczenia prawa stron, a także ich przedstawicieli, jeżeli zostali już w sprawie ustanowieni, do uczestniczenia w czynnościach postępowania przygotowawczego. Może on w szczególnie uzasadnionym wypadku wydać postanowienie o odmowie dopuszczenia ich do udziału w czynności ze względu na ważny interes dochodzenia albo o odmowie sprowadzenia oskarżonego pozbawionego wolności, gdy spowodowałoby to poważne trudności. Odmowa dopuszczenia

[262] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks…*, s. 664.

do udziału w czynnościach może dotyczyć tylko takich czynności, które mają znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, a nie zostały zawnioskowane przez strony i nie mają charakteru czynności niepowtarzalnych (*arg. ex* art. 315 § 2 i art. 316 § 1 k.p.k.). Odmowa dopuszczenia obrońcy i pełnomocnika do udziału w innych czynnościach dowodowych w postępowaniu przygotowawczym opiera się na podwójnej kwantyfikacji okoliczności uzasadniających tę odmowę[263]. Z jednej strony ustawa karnoprocesowa wymaga, aby odmowa była ograniczona do szczególnie uzasadnionych wypadków. Ponadto podstawę odmowy stanowi wzgląd na ważny interes śledztwa lub dochodzenia. Kryteria te są dość nieostre, należy wiązać je z zabezpieczeniem w postępowaniu przygotowawczym realizacji zadań tego postępowania określonych w art. 297 k.p.k. w zw. z art. 113 oraz 114 k.k.s. Z uwagi na nieostrość kryteriów odmowa udziału w czynnościach może być dość dowolnie stosowana przez finansowe organy postępowania i prowadzić do nadużyć, w szczególności że postanowienie w tym przedmiocie nie podlega zaskarżeniu przez strony, co pozbawia je obrony w przypadku w którym organ uzna, że zachodzą przesłanki wskazane w art. 317 § 2 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 k.k.s.

W związku z uprawnieniem przysługującym na podstawie art. 327 k.p.k. (w zw. z art. 122 § 1 k.k.s.) finansowy organ postępowania przygotowawczego, który umorzył dochodzenie, jest uprawniony do wydania w każdym czasie (do momentu przedawnienia karalności czynu, którego ma dotyczyć postępowanie) postanowienia o podjęciu umorzonego postępowania przygotowawczego, pod warunkiem, że nie będzie się ono toczyło przeciwko osobie, która w poprzednim postępowaniu, przed umorzeniem, występowała w charakterze podejrzanego (art. 327 § 1 zd. 1 k.p.k.). W trybie określonym w powołanym przepisie finansowemu organowi przysługuje prawo podjęcia postępowania, którego wszczęcia uprzednio odmówił (art. 327 § 1 zd. 2 k.p.k.). Przed podjęciem postępowania finansowy organ postępowania przygotowawczego może przeprowadzić osobiście lub zlecić Policji przeprowadzenie czynności dowodowych zmierzających do sprawdzenia, czy zachodzą okoliczności uzasadniające wydanie postanowienia w tym przedmiocie (art. 327 § 3 k.p.k.). Możliwość podjęcia umorzonego postępowania jest skuteczną czynnością prowadzącą do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w sytuacji gdy udział w przestępstwie brało wiele podmiotów (np. w przypadku tzw. karuzeli podatkowych). Postępowanie przygotowawcze może prowadzić do ujawniania kolejnych podejrzanych podmiotów zaangażowanych w przestępstwo.

[263] *Ibidem*, s. 665.

Wszczęte w stosunku do tych podmiotów postępowanie karne skarbowe może umożliwić skuteczne zakończenie postępowania podatkowego, z uwagi na zawieszony bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Finansowe organy postępowania przygotowawczego posiadają także kompetencje do zakończenia postępowania przygotowawczego poprzez skierowanie do sądu wniosku o umorzenie postępowania i zastosowanie wobec podejrzanego środków zabezpieczających z uwagi na niepoczytalność sprawcy (art. 324 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.). Uprawnienie to daje finansowym organom postępowania swobodę w podejmowaniu decyzji o umorzeniu postępowania w tym trybie, mogą jednak pojawić się ograniczenia w jego stosowaniu z uwagi na art. 122 § 2 k.k.s. Ustalenie stanu poczytalności sprawcy wymaga bowiem uprzedniego zasięgnięcia w tym zakresie opinii biegłych psychiatrów. Wydanie w tym przedmiocie postanowienia jest jednak zastrzeżone do wyłącznej kompetencji prokuratura (art. 122 § 2 k.k.s.), a konsekwencją podjęcia przez niego takiej decyzji jest objęcie tego postępowania nadzorem z mocy prawa (art. 122 § 2 zd. 2 k.k.s.). Fakt występowania nadzoru prokuratorskiego pozbawia z kolei finansowy organ możliwości samodzielnego (w rozumieniu art. 122 § 1 k.k.s. w zw. z art. 151 § 1 k.k.s.) wniesienia do sądu aktu oskarżenia, co ostatecznie dyskwalifikuje podstawy korzystania przez ten organ z uprawnień prokuratorskich przyznanych mu w art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.[264] Powyższe niejasności kompetencyjne, prowadzące do potencjalnego sporu między organami, pozostają jednak bez wpływu na zawieszony bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W związku z przyznaniem kompetencji określonej w art. 336 § 1 k.p.k. finansowym organom postępowania przygotowawczego na podstawie art. 122 § 1 k.k.s., organy te posiadają uprawnienie do sporządzenia i skierowania do sądu wniosku o warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego, stanowiącego alternatywę wobec aktu oskarżenia. Wniosek pełni niektóre funkcje aktu oskarżenia i jest uznawany za skargę[265]. Złożenie wniosku jest możliwe pod warunkiem, że zachodzą przesłanki materialnoprawne uzasadniające takie umorzenie, określone w art. 41 k.k.s. oraz art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. Finansowy organ postępowania może doprowadzić do szybkiego

[264] Por. Opinię z dnia 23 czerwca 2016 r. Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych do projektu ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie dotyczącym zmian w Kodeksie karnym skarbowym, www.sejm.gov.pl.

[265] E. Skrętowicz, *Charakter prawny orzeczenia warunkowo umarzającego postępowanie karne w świetle zasady domniemania niewinności*, (w:) S. Stachowiak (red.), *Współczesny polski proces karny. Księga ofiarowana Profesorowi Tadeuszowi Nowakowi*, Poznań 2002, s. 21.

wyegzekwowania należności publicznoprawnej, ponieważ autonomiczna przesłanka zastosowania warunkowego umorzenia postępowania określona w art. 41 § 2 k.k.s. wymaga, aby umarzając warunkowo postępowanie karne za przestępstwo skarbowe, sąd określił także obowiązek uiszczenia tej należności w całości w wyznaczonym terminie. Złożenie wniosku o warunkowe umorzenie postępowania skutkuje zakończeniem postępowania podatkowego. Sprawca zobligowany do uiszczenia należności publicznoprawnej nie będzie bowiem kwestionował ustaleń dokonanych w postępowaniu podatkowym. W związku z tym decyzja podatkowa ulegnie uprawomocnieniu, kończąc postępowanie.

Organowi finansowemu służy prawo do zaproponowania okresu próby, obowiązków, które należy nałożyć na oskarżonego oraz do zgłoszenia, w zależności od okoliczności, wniosków dotyczących oddania sprawcy pod dozór (art. 336 § 3 k.p.k.). Poza cesją uprawnień na podstawie art. 122 § 1 k.k.s., uprawnienie finansowego organu postępowania przygotowawczego do sporządzenia i wniesienia do sądu wniosku o warunkowe umorzenie postępowania karnego znajduje autonomiczną podstawę w treści art. 155 § 4 k.k.s. Można je zatem uznać za *superfluum* ustawowe. Przepis art. 341 § 1 i 2 k.p.k. (w zw. z art. 122 § 1 k.k.s.) jest funkcjonalnie związany z przyznaniem finansowemu organowi postępowania przygotowawczego uprawnienia do złożenia wniosku o warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego. Finansowy organ postępowania przygotowawczego ma bowiem prawo wzięcia udziału w posiedzeniu w przedmiocie warunkowego umorzenia postępowania, a zatem powinien zostać zawiadomiony o jego terminie i miejscu (art. 341 § 1 zd. 1 k.p.k.).

Na wniosek finansowego organu postępowania (art. 340 § 2 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 k.ks.) możliwe jest orzeczenie przepadku przedmiotów, prowadzące między innymi do realizacji jednego z celów postępowania karnego skarbowego określonego w art. 114 k.k.s. Zgodnie z powyższym odesłaniem w przypadku rozpoznania na posiedzeniu w fazie wstępnej kontroli oskarżenia wniosku finansowego organu postępowania przygotowawczego o zastosowanie środka zabezpieczającego, złożonego na podstawie art. 323 § 2 k.p.k., sąd ustaliwszy istnienie podstaw określonych w art. 43 § 1 i 2 lub art. 47 § 4 k.k.s., wydaje postanowienie o przepadku.

Przekazanie kompetencji prokuratora określonych w przepisie art. 343a k.p.k. umożliwia wyrażenie przez finansowy organ postępowania sprzeciwu do złożonego przez oskarżonego wniosku o dobrowolne poddanie się karze, prowadzącego do zakończenia postępowania przygotowawczego, poprzez wydanie wyroku skazującego i orzeczenie

określonej kary lub środka karnego bez przeprowadzenia postępowania dowodowego (art. 338a k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.) przed doręczeniem mu zawiadomienia o terminie rozprawy i wyznaczeniem posiedzenia w celu jego merytorycznego rozpoznania przez sąd w fazie wstępnej kontroli oskarżenia (art. 339 § 3a k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Złożenie sprzeciwu przez finansowy organ postępowania blokuje możliwość uwzględnienia wniosku oskarżonego, co oznacza, że postępowanie karne skarbowe toczy się na ogólnych zasadach. W trakcie toczącego się postępowania przygotowawczego, finansowy organ postępowania może podjąć decyzję o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i wnikliwiej przeprowadzić postępowanie podatkowe, doprowadzając do ujawnienia kolejnych uchybień podatkowych.

Instytucja zwrotu sprawy do uzupełnienia postępowania przygotowawczego (art. 345 k.p.k.) przechodziła zmiany, które prowadziły do jej uchylenia, a ostatecznie do jej przywrócenia w art. 344a k.p.k. Nieobowiązujący obecnie art. 345 k.p.k. znajdował zastosowanie do finansowych organów postępowania na podstawie art. 122 § 1 k.k.s. Po przywróceniu instytucji w art. 344a k.p.k., art. 122 § 1 k.k.s. nie wskazuje, iż przepis ten znajduje zastosowanie do finansowych organów postępowania przygotowawczego. Można zatem uznać, że w aktualnym stanie prawnym w układzie procesowym, w którym znajduje zastosowanie przepis art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s., a więc wtedy, gdy finansowy organ postępowania przygotowawczego wnosi akt oskarżenia po przeprowadzeniu dochodzenia, adresatem zwrotu sprawy do uzupełnienia postępowania przygotowawczego może być wyłącznie prokurator (*arg. ex* art. 344a § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.)[266]. Oznacza to znaczne wzmocnienie pozycji finansowego organu postępowania przygotowawczego także w stosunku do prokuratora, któremu można zwrócić sprawę celem jej uzupełnienia. Złożenie aktu oskarżenia przez finansowy organ postępowania jest natomiast traktowane jako ostateczne.

Przepis art. 122 § 1 k.k.s. odsyła w zakresie przekazanych kompetencji finansowych organów postępowania do art. 446 k.p.k. Powyższe oznacza, że apelację od wyroku sądu okręgowego może sporządzić i wnieść finansowy organ postępowania przygotowawczego. Wniesienie apelacji powoduje, że wyrok sądu okręgowego nie staje się prawomocny, tym samym nie przywraca się biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które na czas prowadzenia postępowania apelacyjnego pozostaje zawieszone i pozwala na wydanie

[266] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks…*, s. 672.

skutecznej decyzji w sprawie podatkowej, aż do momentu prawomocnego zakończenia postępowania karnego skarbowego.

W przypadku wyroków nakazowych odpis tego wyroku podlega każdorazowo doręczeniu finansowemu organowi postępowania przygotowawczego (art. 505 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.), który może wnieść sprzeciw od tego wyroku. Sprzeciw od wyroku nakazowego powoduje, że orzeczenie staje się nieprawomocne, a bieg terminu przedawnienia zobowiązania pozostaje zawieszony, podobnie jak w przypadku złożenia apelacji.

Odesłanie zawarte w art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. do przepisów art. 526 § 2, art. 527 § 1, art. 530 § 4 i 5 oraz art. 545 § 2 k.p.k. umożliwia finansowym organom postępowania przygotowawczego składanie nadzwyczajnych środków zaskarżenia w postaci kasacji lub wniosku o wznowienie postępowania. Warto zaznaczyć, że kasacja finansowego organu postępowania przygotowawczego oraz wniosek o wznowienie pochodzący od tego organu nie są objęte przymusem adwokackim, tym samym organ finansowy może samodzielnie sporządzić i podpisać powyższe środki odwoławcze (art. 526 § 2 i art. 545 § 2 k.p.k.). Pewnym ograniczeniem w przypadku kasacji, jest możliwość jej złożenia przez finansowy organ postępowania tylko od wyroku wydanego w sprawie o przestępstwo skarbowe (por. art. 167a k.k.s.[267]). Dodatkowo finansowy organ postępowania przygotowawczego nie ma obowiązku uiszczenia opłaty od składanej skargi kasacyjnej (art. 527 § 1 k.p.k.), co stanowi zmniejszenie bariery finansowej dla organu.

Finansowe organy postępowania przygotowawczego są organami uprawnionymi do korzystania z podsłuchu procesowego, uregulowanego w rozdziale 26 k.p.k. (art. 237–242 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Pojęcie podmiotu uprawnionego zostało zdefiniowane w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości[268] wydanym na podstawie delegacji zawartej w art. 242 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). W § 1 ust. 2 pkt 2 i 3 tego rozporządzenia określono, że podmiotem uprawnionym jest podmiot wskazany w postanowieniu sądu lub prokuratora o zarządzeniu kontroli przekazów informacji, o którym mowa w art. 237 § 1 lub 2 k.p.k. Przepis art. 179 ust. 3 pkt 1 lit a) ustawy Prawo telekomunikacyjne do podmiotów uprawnionych zalicza w szczególności Krajową Administrację Skarbową (por. art. 11

[267] *Ibidem,* s. 1010.
[268] Rozporządzenie z dnia 24 czerwca 2003 r. w sprawie sposobu technicznego przygotowania sieci służących do przekazywania informacji, do kontroli przekazów informacji oraz sposobu dokonywania, rejestracji, przechowywania, odtwarzania i niszczenia zapisów z kontrolowanych przekazów, Dz. U. Nr 110, poz. 1052.

ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej[269]). Finansowy organ postępowania może zatem być uprawniony do korzystania z podsłuchu, jednak nie może zastosować tego instrumentu bez pośrednictwa organu prokuratorskiego. Kompetencji prokuratora scedowanych na finansowy organ postępowania na podstawie art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. nie stosuje się bowiem w przypadku art. 237 § 1 i 2 k.p.k. Brak kompetencji prokuratora przekazanych finansowemu organowi postępowania przygotowawczego może wydawać się niedopatrzeniem, w szczególności jeśli weźmie się pod uwagę przypadki, w których możliwe jest stosowanie podsłuchu procesowego. Zgodnie z art. 237 § 3 pkt 12 a k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), który zaczął obowiązywać od 1 marca 2017 r.[270] i dotyczy kwestii przestępstw związanych z fakturami, możliwość żądania lub stosowania podsłuchu procesowego przez organy Krajowej Administracji Skarbowej byłaby zgodna z celem powołania tych organów. Być może brak scedowania stosownych uprawnień prokuratorskich na podstawie art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. w zakresie tego instrumentu jest związany z brakiem jednolitości terminologicznej związanej z podsłuchem procesowym[271] i powinien zostać przez ustawodawcę dostrzeżony.

Pozyskanie materiału dowodowego z podsłuchu może być istotnym dowodem w postępowaniu podatkowym. Zgodnie z przepisami o.p. dowodem może być wszystko, co przyczyni się do wyjaśnienia sprawy, pod warunkiem, że nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 § 1 o.p.), przy czym należy uwzględnić także odpowiednio stosowane do postępowań karnych skarbowych art. 168a i 168b k.p.k., na podstawie których dopuszczaja się wykorzystanie dowodów pozyskanych z naruszeniem przepisów postępowania, na zasadach przewidzianych w tych przepisach.

Przekazanie kompetencji prokuratorskich finansowym organom postępowania przygotowawczego na podstawie art. 122 k.k.s. można interpretować jako wyraz przekonania ustawodawcy, że udzielenie tym organom jako wyspecjalizowanym w sprawach karnych skarbowych a także podatkowych, kompetencji podobnych do tych, które posiada prokurator, stwarza warunki do realizacji w sposób optymalny celów postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych oraz do efektywnego popierania oskarżenia przed sądem.

---

[269] Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r., Dz. U. poz. 1947 ze zm.
[270] Dz. U. z 2017 r. poz. 244.
[271] Por. M. Rogalski, *Kontrola i utrwalanie rozmów w procesie karnym*, Prok. i Pr. 2017, nr 6, s. 6.

Warto również zwrócić uwagę na zagadnienie zbiegu przestępstw karnych skarbowych oraz powszechnych w kontekście organu właściwego do prowadzenia postępowania przygotowawczego. Wraz z wyłudzeniami VAT może mieć miejsce udział w zorganizowanej grupie przestępczej (art. 258 k.k.), podrabianie dokumentów (art. 270 k.k.), fałszowanie dokumentów w postaci faktury (art. 270a, 271a k.k.) czy poświadczanie nieprawdy (art. 271 k.k.). Zagadnienie zbiegu przestępstw reguluje art. 8 k.k.s., którego interpretacja nastręcza trudności[272]. Zagadnienie zbiegu przestępstw wykracza poza ramy niniejszego rozdziału, dla jasności wywodu należy jedynie wskazać, iż reguły wyłączania wielości ocen określone w art. 7 § 1 k.k.s. mają zastosowanie jedynie w wypadku zbiegu przepisów k.k.s., natomiast nie stosuje się ich w razie idealnego zbiegu czynów zabronionych z przepisami innych ustaw, o którym mowa w art. 8 § 1 k.k.s. Tym samym w przypadku ustalenia, że zachowanie sprawcy wyczerpuje znamiona zarówno oszustwa z art. 286 § 1 k.k., jak i oszustwa skarbowego z art. 76 § 1 k.k.s., sąd skazuje za oba przestępstwa, a wykonaniu podlega tylko najsurowsza z kar. Pojawia się zatem zagadnienie prowadzenia postępowania przygotowawczego przez dwa odrębne organy (finansowy oraz niefinansowy) lub przejęcia postępowania przez organ niefinansowy (np. prokuratora). Ewentualne przekazanie postępowania przygotowawczego do niefinansowego organu z uwagi na ujawnione przestępstwo powszechne, nie pozbawia organu podatkowego prawa do zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego, na zasadach ustalonych w o.p.

Wątpliwości co do organu, który miałby prowadzić postępowanie w sytuacji ujawnienia przestępstwa powszechnego, może ograniczyć nowelizacja przepisów, która rozszerzyła zakres kompetencji przyznanych naczelnikom urzędów celno-skarbowych. W art. 33 ust. 1 pkt 10 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej określono, że naczelnik ma prawo do prowadzenia postępowania w zakresie przestępstwa powszechnego, jeżeli przestępstwo to zostało przez niego ujawnione. Jest to istotne wzmocnienie roli finansowych organów postępowania przygotowawczego w zakresie możliwości prowadzenia postępowania przygotowawczego, także jeśli chodzi o przestępstwa powszechne. Trzeba pamiętać o tym, że czas trwania postępowania przygotowawczego wpływa bezpośrednio na okres zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, który trwa do momentu prawomocnego zakończenia postępowania. Możliwość prowadzenia postępowania także

[272] Por. uchwałę SN z 24.1.2013 r., sygn. I KZP 19/12, www.sn.pl; zob. O. Włodkowski, *Przegląd orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach karnych skarbowych za rok 2013*, Prok. i Pr. 2014, nr 10, s. 129-130.

w zakresie przestępstw powszechnych wzmacnia rolę finansowych organów postępowania, które obecnie mogą kierować postępowaniem także w zakresie przestępstw powszechnych.

Koncentracja w ramach jednego organu funkcji organu podatkowego oraz organu postępowania przygotowawczego prowadzi do wzmocnienia efektywności prowadzenia postępowania podatkowego i karnego skarbowego. Finansowe organy postępowania posiadają bowiem bezpośredni dostępu do wielu informacji kluczowych dla prowadzenia postepowań skarbowych. Chodzi tu w szczególności o informacje objęte tajemnicą skarbową lub bankową, a także o pełną informację na temat deklaracji dla podatku VAT, składanych na serwery administracji podatkowej w formie plików JPK (jednolity plik kontrolny). Aby uzyskać powyższe informacje, niefinansowy organ postępowania przygotowawczego musi wystąpić do prokuratora z wnioskiem o wydanie postanowienia o zwolnieniu właściwego organu podatkowego z tajemnicy skarbowej. Zachowanie tej procedury wpływa negatywnie na kluczowy dla postępowań dotyczących przestępstw karnych skarbowych czas. Skoncentrowanie podmiotowe organów podatkowych oraz przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych ujawnia synergię w prowadzeniu postępowań podatkowych i karnych skarbowych.

Finansowe organy postępowania przygotowawczego mogą w niedługim czasie mieć bardzo szybki, niewymagający konieczności prowadzenia czynności procesowych, wgląd w rachunki bankowe podatników oraz ich księgi podatkowe. Obecnie na podstawie art. 193a o.p. organ podatkowy może żądać przekazania całości lub części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej zawartej na stronie administracji podatkowej[273]. Przepis art. 82 § 1b o.p. stanowi natomiast, że informacje dotyczące rejestru podatku od towarów i usług są przekazywane bez wezwania, za miesięczne okresy rozliczeniowe. Jednak w jednym z ostatnich projektów zmian przepisów o.p.[274] przewiduje się wymóg codziennego przesyłania na serwery administracji skarbowej (Szefa Krajowej Administracji Skarbowej) wyciągów bankowych podatnika w formie JPK. Powyższe rozwiązanie zwalnia Banki z dochowania tajemnicy bankowej w zakresie, w jakim finansowy organ pozyskuje dane o rachunkach bankowych podatnika.

[273] http://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/dzialalnosc/jednolity-plik-kontrolny

[274] Projekt z dnia 19 maja 2017 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12298650/katalog/12434302#12434302

Mając na uwadze fakt, że prokurator jako niefinansowy organ postępowania w celu ustalenia majątku lub przepływów finansowych na podstawie informacji o rachunkach podejrzanego musi wystąpić do kilkudziesięciu banków na terenie kraju[275], należy uznać, że finansowe organy postępowania przygotowawczego są w uprzywilejowanej sytuacji. Ponieważ szybkość działania w przypadku przestępstw polegających na wyłudzeniach podatkowych ma kluczowe znaczenie, dostęp finansowych organów postępowania do informacji finansowych stawia je w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do pozostałych organów mogących prowadzić postępowania przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych. Nasuwa się wniosek, że doświadczenie w kwestiach podatkowych oraz dostęp do informacji umożliwiają finansowym organom postępowania efektywniejsze w stosunku do pozostałych organów prowadzenie postępowań karnych skarbowych. Prowadzone postępowania podatkowe mogą także skutecznie służyć do prowadzenia spraw karnych skarbowych, poprzez ułatwiony dostęp do informacji.

Nie bez znaczenia dla skuteczności prowadzenia postępowań karnych skarbowych przez finansowe organy postępowania jest także wynikający z art. 82 § 2 o.p. obowiązek banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych sporządzania i przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, w formie dokumentu elektronicznego, w ustalonym w przepisach okresie sprawozdawczym[276], informacji o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Niefinansowe organy postępowania przygotowawczego, a także prokurator, potrzebują na pozyskanie tego typu danych kilku miesięcy[277].

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 133 § 3 oraz art. 134 § 1a k.k.s. organy postępowania przygotowawczego (finansowe i niefinansowe) informują o wszczęciu i prawomocnym zakończeniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe właściwe organy podatkowe lub celne, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego lub z powstaniem długu celnego. Jeżeli zatem zdarzyłoby się, że organ prowadzący postępowanie przygotowawcze nie byłby tożsamy z organem wymiarowym,

---

[275] M. Hara, R. Kierzynka, P. Kołodziejski, *Ustawa o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 286.

[276] Okres sprawozdawczy określono w o.p. jako – odpowiednio – od 1. do 15. dnia miesiąca oraz od 16. do ostatniego dnia miesiąca, które powinny być wykazane do organu w terminie do 7. dnia następnego okresu sprawozdawczego.

[277] Por. P. Kołodziejski, *Skuteczność ścigania przestępczości skarbowej a zmiany systemowe*, Prok. i Pr. 2015 r., nr 3, s. 100.

prowadzącym postępowanie podatkowe, ten ostatni uzyskałby stosowne informacje i mógłby powiadomić podatnika o fakcie zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

4. Prokurator

Przepisy art. 118 § 1–2 k.k.s. nie wyczerpują katalogu organów prowadzących postępowania przygotowawcze, ponieważ zgodnie z art. 134a k.k.s. organem takim jest także prokurator, który prowadzi ten etap postępowania, jeżeli ustawa tak stanowi. Niewymienienie w treści art. 118 k.k.s. prokuratora skłania do rozważań kwestii roli procesowej tego organu w pierwszym stadium postępowania karnego skarbowego[278]. Przyjmuje się, że prokurator nie należy do grupy niefinansowych organów prowadzących postępowanie przygotowawcze[279].

Prokurator zgodnie z art. 121 k.k.s. jest obok finansowych organów postępowania – oskarżycielem publicznym, który wnosi i popiera akt oskarżenia jako organ kierowniczy postępowania przygotowawczego[280]. Posiadając status oskarżyciela, prokurator jest w związku z tym stroną postępowania karnego skarbowego (art. 120 k.k.s.)[281].

Prokurator nie potrzebuje żadnego szczególnego upoważnienia do prowadzenia postępowań karnych skarbowych, którego konieczność posiadania można byłoby wywnioskować z art. 134a § 1 k.k.s. Wynika ono bowiem z mających odpowiednie zastosowanie w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe przez normę blankietową z art. 113 § 1 k.k.s., przepisu art. 298 § 1 k.p.k. i przepisu art. 326 k.p.k.[282]

W podrozdziale dotyczącym finansowych organów postępowania przygotowawczego wykazano, że dominującą rolę w postępowaniu przygotowawczym w sprawach karnych skarbowych pełnią właśnie te organy, dlatego rola prokuratora i jego aktywność jest odpowiednio mniejsza. Dotyczy to także popierania przed sądem wniesionego przez siebie aktu oskarżenia, przepis art. 121 § 2 k.k.s. wskazuje bowiem, iż

---

[278] W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 391.
[279] Por. M. Świetlicka, *Metodyka pracy prokuratora w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Kraków 2014, s. 9.
[280] A. Choroszewski, P. Starzyński, *Sąd jako dominus litis postępowania przygotowawczego*, (w:) S. Lelental (red.), J. Kurdelek (red.), I. Nowicka (red), *Czynności dochodzeniowo-śledcze i działania operacyjne Policji a rola sądu w postępowaniu przygotowawczym*, Szczytno 2008, s. 80.; zob. R. A. Stefański, *Prokurator w stadium jurysdykcyjnym postępowania karnego*, Prok. i Pr. 1996, nr 12, s. 7 i n.
[281] Por. J. Smoleński, *Kodeks postępowania karnego. Oskarżyciel publiczny*, Warszawa 1972, s. 9.
[282] Por. T. Razowski, P. Kaczmarek, *Właściwość funkcyjna finansowych i niefinansowych organów postępowania przygotowawczego.*, Prok. i Pr. 2014, nr 10, s. 40.

organy postępowania przygotowawczego mają w sprawach o wykroczenia skarbowe uprawnienia do sporządzania i wnoszenia aktu oskarżenia oraz do popierania go przed sądem, a także do występowania w toku całego postępowania, nie wyłączając czynności po uprawomocnieniu się orzeczenia. Z przepisów k.k.s. można także wyciągnąć wniosek, iż prokurator w określonych przypadkach nie ma możliwości wnoszenia aktu oskarżenia, a ma ją finansowy organ postępowania (por. art. 165 k.k.s.). Ponadto nawet objęcie przez prokuratora nadzorem postępowania przygotowawczego o wykroczenie skarbowe z przyczyn określonych w art. 122 § 2 k.k.s., bądź w ramach nadzoru nad niefinansowymi organami postępowania z mocy art. 53 § 39a k.k.s., nie obliguje go do wnoszenia i popierania aktu oskarżenia przed sądem, a jedynie daje mu taką możliwość przez odpowiednie stosowanie art. 326 k.p.k. lub gdy przejmie dochodzenie do swego prowadzenia w oparciu o art. 122 § 3 k.k.s.[283]

Na gruncie k.k.s. zakres kompetencji prokuratora w sprawach karnych skarbowych określa w szczególności art. 122 § 2 zd. 1 k.k.s. Artykuł ten odsyła do wymienionych w powyższym przepisie regulacji k.p.k., wskazując jednocześnie zakres czynności, których dokonanie w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe jest zastrzeżone dla prokuratora, natomiast finansowy organ postępowania może o te czynności wnioskować. Finansowy organ nie może wykonać tych czynności (art. 122 § 1 k.k.s. *a contrario*), także wówczas, gdy uprawnienie do prowadzenia dochodzenia, a następnie wniesienia i popierania oskarżenia przysługuje finansowemu organowi postępowania przygotowawczego.

Przepis art. 122 § 2 k.k.s. nie określa jednak w sposób wyczerpujący zakresu kompetencji prokuratora, lecz podkreśla upoważnienie finansowego organu postępowania przygotowawczego prowadzącego dochodzenie do zwrócenia się do prokuratora z wnioskiem o dokonanie czynności pozostających w wyłącznej kompetencji organu prokuratorskiego, określonych w przepisach odesłania wymienionych w art. 122 § 2 zd. 1 k.k.s. Prokurator nie jest związany wnioskiem finansowego organu postępowania przygotowawczego, może więc odmówić dokonania wskazanych w nim czynności[284].

Ze względu na tezę pracy nie zostaną przeanalizowane wszystkie wyłączne kompetencje prokuratora, określone w szczególności w art. 122 § 2 k.k.s. Należy jednak zwrócić uwagę na wzmocnienie roli finansowych organów postępowania

[283] M. Świetlicka, *Udział prokuratora w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2007, nr 5, s. 145.
[284] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks…*, s. 686.

przygotowawczego przy czynnościach przeszukania. Kompetencje z tego zakresu należą na podstawie art. 122 § 2 k.k.s. w zw. z art. 220 § 1 k.p.k. wyłącznie do prokuratora, który wydaje postanowienia w przedmiocie przeszukania oraz polecenia, co do ich wykonania przez Policję (art. 220 § 1 k.p.k.). Jednak finansowe organy postępowania przygotowawczego na podstawie art. 150 § 1 k.k.s. posiadają uprawnienia, przysługujące Policji. Dopuszczalne jest zatem dokonanie przez finansowe organy postępowania przeszukania, pomimo braku w tej kwestii postanowienia organu prokuratorskiego, przy czym możliwość taka występuje tylko w wypadkach niecierpiących zwłoki, jeżeli postanowienie o przeszukaniu nie mogło zostać wydane. W powyższej sytuacji organ dokonujący przeszukania okazuje osobie, u której dokonuje przeszukania nakaz kierownika swojej jednostki lub legitymację służbową, a następnie zwraca się niezwłocznie do prokuratora o zatwierdzenie przeszukania (art. 220 § 3 zd. 1 k.p.k.).

Prokurator nie jest wyłącznie właściwy do wszczęcia śledztwa, taką możliwość mają również finansowe organy postępowania. Postanowienie o wszczęciu śledztwa jest wydawane przez finansowy organ postępowania samodzielnie, art. 151b § 1 k.k.s. nakazuje, że w takiej sytuacji konieczne jest niezwłoczne przesłanie odpisu postanowienia prokuratorowi.

Przepis art. 151b § 1 k.k.s. w aktualnym brzmieniu nie wskazuje konkretnych przypadków, w których śledztwo jest prowadzone przez prokuratora, jak miało to miejsce w poprzednim stanie prawnym. Zmiana legislacyjna może zatem podkreślać wzmocnienie roli finansowych organów postępowania przygotowawczego w stosunku do prokuratora. W aktualnym stanie prawnym ustalenie przypadków obligatoryjnego śledztwa prokuratorskiego w sprawach o przestępstwa skarbowe wymaga interpretacji przepisów art. 151b § 2 zd. 2 k.k.s., przy jednoczesnym uwzględnieniu założeń przyświecających regulacji śledztwa prokuratorskiego w sprawach o przestępstwa w art. 311 § 1 i 2 k.p.k. Prokurator prowadzi śledztwo które wszczął, co wynika z treści art. 151b § 2 zd. 2 w zw. z treścią art. 151b § 2 zd. 1 *in principio* k.k.s., a także w wypadku jego wszczęcia przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, jeżeli w jego trakcie wyjdzie na jaw, że osobą podejrzaną jest jedna z osób wymienionych w art. 151a § 2 pkt 2 i 3 k.k.s., czyli sędzia, prokurator, funkcjonariusz Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu lub Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Straży Granicznej, Żandarmerii Wojskowej,

finansowego organu postępowania przygotowawczego lub organu nadrzędnego nad finansowym organem postępowania przygotowawczego[285].

Z analizy przepisów określających kompetencje prokuratora wynika, iż posiada on uprawniania, aby poprzez wydawanie odpowiednich zarządzeń, postanowień i wytycznych, wpływać na kierunek prowadzonego postępowania przygotowawczego. Prokurator może bowiem na podstawie art. 151b § 2 k.k.s. powierzyć organowi do prowadzenia w całości lub w określonym zakresie postępowanie przygotowawcze albo zlecić realizację określonych, wskazanych czynności procesowych[286]. Tak więc to prokurator swoją decyzją będzie określał zakres udzielonego upoważnienia wskazanego w art. 118 § 3 k.k.s. w odniesieniu do SG, Policji, ŻW, ABW oraz CBA jako jedynie przez upoważnionych do tego przedstawicieli tych organów. Jednocześnie decyzja prokuratora będzie określała zakres czasowy udzielonego upoważnienia, będzie ono obowiązywać do czasu zakończenia postępowania przygotowawczego w przypadku powierzenia go do prowadzenia w całości organowi niefinansowemu lub do czasu zakończenia określonych czynności śledczych np. zabezpieczenia dokumentów czy przesłuchania świadka itp. Nie sposób odnieść się do kwestii wzoru upoważnienia i innych przepisów szczegółowo regulujących chociażby procedurę ich wydawania lub cofania ze względu na brak dostępu do stosownych aktów prawnych[287]. Należy jednak zauważyć, że w przypadku obligatoryjnego śledztwa prokuratorskiego możliwe jest jedynie powierzenie innym organom dokonania określonych czynności procesowych, a powierzenie śledztwa, nawet w jego części, jest niedopuszczalne (art. 151b § 2 zd. 2 w zw. z art. 151b zd. 1 k.k.s.). Ponadto w tej konfiguracji procesowej powierzenie nie może obejmować czynności wiązanych z przedstawieniem zarzutów, ich zmianą lub uzupełnieniem oraz zamknięciem śledztwa (art. 151b § 2 zd. 2 *in fine* k.k.s.).

Na podstawie art. 151b § 3 k.k.s. prokurator może zastrzec do osobistego wykonania jakąkolwiek czynność procesową, w szczególności wymagającą wydania postanowienia, związaną z przedstawieniem zarzutów, ich zmianą lub uzupełnieniem, pociągnięciem do odpowiedzialności posiłkowej i zmianą postanowienia o pociągnięciu do tej odpowiedzialności albo zamknięciem śledztwa.

---

[285] *Ibidem*., s. 914.
[286] M. Świetlicka, *Metodyka pracy prokuratora…*, s. 33; M. Mistygacz, *Usytuowanie i strój urzędowy prokuratora w postępowaniu sądowym*, Prok. i Pr. 2014, nr 10, s. 64.
[287] *Ibidem.*

Przepis art. 122 § 2 zd. 2 k.k.s. określa okoliczności, których wystąpienie implikuje obligatoryjny nadzór prokuratora nad dochodzeniem prowadzonym przez finansowy organ postępowania przygotowawczego. Nadzór ten jest ograniczony do spraw o przestępstwa skarbowe (por. art. 151c § 2 k.k.s.)[288]. Prokurator z mocy prawa obejmuje nadzorem postępowanie przygotowawcze prowadzone w tej kategorii spraw, jeżeli powołał biegłych lekarzy psychiatrów w celu zbadania stanu poczytalności oskarżonego oraz jeżeli sąd uwzględnił jego wniosek o zastosowanie tymczasowego aresztowania.

Zgodnie z art. 53 § 39a k.k.s. prokurator jest organem nadrzędnym nad niefinansowymi organami postępowania przygotowawczego określonymi w § 38 pkt 1–3 k.k.s., a więc względem Policji, SG i ABW. Natomiast nad niefinansowym organem postępowania przygotowawczego określonym w § 38 pkt. 4 k.k.s. tj. ŻW, organem nadrzędnym jest prokurator do spraw wojskowych. Szczególny przypadek dotyczy CBA, organu wymienionego w § 38 pkt 5 art. 53 k.k.s. jako niefinansowego organu postępowania przygotowawczego. Organ ten nie jest bowiem wskazany przez § 39a, wymieniający prokuratora jako organ nadrzędny w stosunku do CBA. Przyjmuje się, na zasadzie analogii, że systemowo prokurator jest organem nadrzędnym także względem CBA, tak jak nad każdym innym niefinansowym organem prowadzącym postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe[289].

Ustanowienie prokuratora jako wyłącznego organu nadzoru nad niefinansowymi organami postępowania przygotowawczego uzasadnia to, że organ ten jako mniej wyspecjalizowany w przestępczości objętej penalizacją Kodeksu karnego skarbowego nie sprawuje nadzoru nad organami zwykle prowadzącymi postępowania karne skarbowe, czyli nad finansowymi organami postępowania. Wskazuje na to art. 151a § 1 k.k.s., który stanowi, że śledztwo prowadzi finansowy organ postępowania przygotowawczego, chyba że prowadzi je prokurator. Potwierdza to prymat finansowych organów postępowania w przypadku prowadzenia spraw karnych skarbowych.

W przypadku wstępu do lokalu mieszkalnego przez finansowe organy postępowania przygotowawczego prokurator rejonowy ma kompetencje do wydania zgody na taki wstęp. Jednak brak takiej zgody nie uniemożliwia przeprowadzenia kontroli w lokalu mieszkalnym, co potwierdza szerokie kompetencje finansowych organów postępowania, w szczególności

---

[288] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks*..., s. 920.
[289] T. Razowski (w:) T. Razowski, P. Kardas, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 540.

naczelnika urzędu celno-skarbowego. W przypadkach niecierpiących zwłoki kontrolujący może bowiem dokonać przeszukania, gdy istnieją uzasadnione podstawy do przypuszczenia, że dowody znajdują się w miejscu przeszukania, bez uprzedniej zgody prokuratora (por. art. 77 ust. 2 ustawy o KAS).

Prokurator ma także kompetencje do konstytuowania właściwości niefinansowych organów postępowania przygotowawczego w czynnościach dochodzenia na podstawie: art. 151b § 2 k.k.s., art. 325a § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. i art. 150 § 1 k.k.s. Organ niefinansowy może bowiem przekazać sprawę prokuratorowi, aby następnie prowadzić ją w formie dochodzenia[290]. Finansowe organy postępowania przygotowawczego są w przeciwieństwie do niefinansowych organów właściwe do prowadzenia dochodzeń w sprawach karnych skarbowych, zatem nie mają obowiązku przekazania sprawy prokuratorowi w celu przekazania im właściwości.

5. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej

Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej nie występuje w Kodeksie postępowania karnego. Podmiot ten nie występuje także w postępowaniu w sprawie o wykroczenie skarbowe, instytucja ta jest zastrzeżona wyłącznie do przestępstw skarbowych, na co wskazuje literalnie art. 24 § 1 k.k.s. Odpowiedzialność podmiotu posiłkowego polega na odpowiedzialności podmiotu trzeciego za cudzy czyn zabroniony[291]. Za karę grzywny wymierzoną sprawcy przestępstwa skarbowego czyni się w całości albo w części odpowiedzialną posiłkowo osobę fizyczną, osobę prawną albo jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną, jeżeli sprawcą czynu zabronionego jest zastępca tego podmiotu prowadzący jego sprawy jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub działający w jakimkolwiek innym charakterze, a zastępowany podmiot odniósł albo mógł odnieść z popełnionego przestępstwa skarbowego jakąkolwiek korzyść majątkową. Odpowiedzialność posiłkową stosuje się odpowiednio do ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów (art. 24 § 2 k.k.s.).

O przesłankach odpowiedzialności posiłkowej decyduje zatem korzyść majątkowa (art. 53 § 13 k.k.s.), którą podmiot odpowiedzialny posiłkowo odniósł lub mógł odnieść z

---

[290] Por. T. Razowski, P. Kaczmarek, *Właściwość*..., s. 40.

[291] Odpowiedzialność podmiotu trzeciego przewidują także przepisy ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary, Dz. U. Nr 197, poz. 1661 ze zm.; t.j.: Dz.U. z 2016 r. poz. 1541.

popełnionego przestępstwa skarbowego oraz odpowiednia relacja pomiędzy sprawcą przestępstwa skarbowego a podmiotem odpowiedzialnym posiłkowo, wyrażająca się w tym, że sprawcą jest zastępca tego podmiotu prowadzącym jego sprawy (sprawca działa jako pełnomocnik, zarządca, pracownik lub w jakimkolwiek innym charakterze). Warto zwrócić uwagę na to, że relacja pomiędzy odpowiedzialnym posiłkowo a sprawcą jest traktowana bardzo szeroko, może ona wynikać z różnych tytułów prawnych, a nawet być zastępstwem czysto faktycznym, akceptowanym jednak przez podmiot zastępowany. W każdym razie ten ostatni musi mieć w każdym razie świadomość owego zastępstwa[292].

Nie jest istotne to, czy zastępowany podmiot miał świadomość uzyskania (lub możliwości uzyskania) z popełnionego przez jego zastępcę przestępstwa skarbowego jakiejkolwiek korzyści majątkowej[293].

Stosowanie odpowiedzialności posiłkowej ma charakter obligatoryjny, co istotnie wzmacnia jej funkcję, polegającą w szczególności na egzekucyjnym celu postępowania karnego skarbowego, określonym w art. 114 k.k.s., ponad represyjną funkcją prawa.

W literaturze przedstawiane są dwa stanowiska dotyczące kwestii charakteru odpowiedzialności podmiotu trzeciego. Według pierwszego z tych stanowisk, odpowiedzialność oparta jest na zasadzie *culpa in eligendo* lub *culpa in custodiendo*, a zatem na zasadzie winy w wyborze lub nadzorze[294]. Zgodnie zaś z drugim stanowiskiem, nałożenie odpowiedzialności nie jest zależne od winy, lecz opiera się na zasadzie ryzyka i jest odpowiedzialnością obiektywną[295]. Podkreślić należy, że z literalnego brzmienia art. 24 § 1 k.k.s. nie sposób wysnuć wniosku o wymogu stwierdzenia winy w wyborze lub nadzorze celem nałożenia omawianej odpowiedzialności, gdyż warunku takiego przepis ten nie przewiduje[296], co może być najistotniejszym argumentem przemawiającym za obiektywnym charakterem odpowiedzialności posiłkowej. Może być dość trudno skutecznie zakwestionować zastosowanie przez finansowy organ postępowania tej odpowiedzialności. Ponadto sądy, rozstrzygając o odpowiedzialności posiłkowej, nie ustalają jakiejkolwiek

---

[292] T. Grzegorczyk, *Odpowiedzialność posiłkowa w obecnym prawie karnym skarbowym i w przyszłej u.k.s.*, Pal. 1997, nr 1–2, s. 24.
[293] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks…*, s. 135.
[294] G. Skowronek, *Szczególne strony postępowania w sprawach karnych skarbowych*, Prok. i Pr. 2005, nr 7–8, s. 168; V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, J. Skorupka, *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013, s. 375.
[295] H. Skwarczyński, *Odpowiedzialność posiłkowa w prawie karnym skarbowym*, PUG 2006, nr 6, s. 14; T. Razowski, *Zakres podstawy faktycznej odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2010, nr 12, s. 144.
[296] T. Razowski, *Zakres…*, s. 139.

winy podmiotu odpowiedzialnego posiłkowo[297], a zatem poglądy wyrażane w literaturze o niekonstytucyjności przepisu art. 24 k.k.s. mogą nie znajdować aprobaty[298].

Ustawowa definicja podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej wyrażona w art. 53 § 40 k.k.s., bardzo szeroko określa krąg podmiotów, które mogą analizowanej odpowiedzialności podlegać. Zalicza się do nich w szczególności jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

Pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej może nastąpić na wczesnym etapie postępowania, jeszcze bowiem w fazie przygotowawczej. Decyduje o tym finansowy organ postępowania w drodze postanowienia (art. 124 § 1 k.k.s.). Przyjmuje się, że postanowienie wydane na podstawie powyższego przepisu ma charakter podobny do postanowienia o przedstawieniu podejrzanemu zarzutów i skutkuje wprowadzeniem do postępowania strony biernej, którą w literaturze nazwano *quasi*-oskarżonym[299].

Pomimo że art. 124 § 2 k.k.s. sugeruje, iż wydanie postanowienia o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej prowadzi do wszczęcia postępowania, to nie wydaje się, aby postępowanie to miało wpływ na długość trwania postępowania karnego skarbowego związanego z orzeczeniem o odpowiedzialności sprawcy. Odpowiedzialność posiłkowa jest bowiem zależna wyłącznie od uprzedniego przesądzenia o odpowiedzialności oskarżonego za przestępstwo skarbowe i skazania go na karę grzywny. Ponadto przepis art. 125 § 1 k.k.s. określający uprawnienia pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej jako strony postępowania, nie zawiera odesłania do odpowiedniego stosowania przepisu art. 343a § 2 k.p.k., a zatem nie stwarza po stronie podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej uprawnienia do sprzeciwienia się uwzględnieniu wniosku oskarżonego o konsensualne zakończenie postępowania w każdym z przewidzianych trybów (skazanie bez przeprowadzenia rozprawy, tryb z art. 343a k.p.k., dobrowolne poddanie się karze).

Cel egzekucyjny postępowania karnego skarbowego jest dodatkowo realizowany przez przewidzianą w art. 24 § 5 k.k.s. odpowiedzialność za zwrot korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Podobnie jak analizowana odpowiedzialność posiłkowa, jest to nie tyle odpowiedzialność sprawcy, ile odpowiedzialność w związku z cudzym czynem,

---

[297] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 348–349.
[298] Por. J. Znamierowski, *O mankamentach instytucji odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2014, nr 7-8, s. 92.
[299] C. Kulesza, *Radca prawny jako pełnomocnik w postępowaniu karnym skarbowym*, Radca Prawny 2001, nr 3, s. 27.

o charakterze majątkowym. Jest to także odpowiedzialność tzw. zależna, w tym sensie, że jest uzależniona od skazania sprawcy czynu. Także relacja pomiędzy sprawcą a podmiotem odpowiedzialnym za zwrot korzyści jest taka sama, jak przy odpowiedzialności posiłkowej, sprawca jest zatem zastępcą danego podmiotu prowadzącym jego sprawy. Wynika to z systemowej lokalizacji przepisu art. 24 § 5 k.k.s. Ten sam rodzaj wykładni systemowej nakazuje przyjąć, że odpowiedzialność z art. 24 § 5 k.k.s. nie obejmuje zwrotu korzyści z wykroczeń skarbowych. Podobnie jak przy odpowiedzialności posiłkowej, kształtuje się kwestia strony podmiotowej wyrażająca się w tym, że nałożenie na dany podmiot na podstawie art. 24 § 5 k.k.s. obowiązku zwrotu korzyści majątkowej jest niezależne od świadomości tego podmiotu, iż uzyskana przezeń korzyść pochodzi z przestępstwa skarbowego popełnionego przez osobę reprezentującą ów podmiot[300].

Krąg podmiotów odpowiadających na podstawie art. 24 § 5 k.k.s. jest taki sam, jak w przypadku odpowiedzialności posiłkowej. Różnica pomiędzy odpowiedzialnością z art. 24 § 5 k.k.s. a odpowiedzialnością posiłkową polega na tym, że ta pierwsza, w przeciwieństwie do drugiej, nie jest subsydiarna, tzn. nie aktualizuje się dopiero wtedy, gdy ktoś inny, zobowiązany w pierwszym rzędzie nie wykona swego zobowiązania. Zatem odpowiedzialność osoby trzeciej za zwrot korzyści aktualizuje się w momencie jej nałożenia, podczas gdy odpowiedzialność posiłkowa może być w ogóle niezrealizowana, jeżeli sprawca czynu sam uiści grzywnę[301].

6. Interwenient

Interwencja może być zgłoszona zarówno w sprawach o przestępstwa skarbowe, jak i w sprawach o wykroczenia skarbowe, ponieważ w obu tych przypadkach możliwy jest przepadek przedmiotów. Zgodnie z definicją z art. 53 § 41 k.k.s. interwenient jest to podmiot, który nie będąc podejrzanym lub oskarżonym w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, zgłosił w tym postępowaniu roszczenie do przedmiotów podlegających przepadkowi. Interwenientem może być zarówno osoba fizyczna, jak również osoba prawna oraz jednostka niemająca osobowości prawnej[302].

Interwenient posiada uprawnienia jako strona postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe (art. 120 § 1 i 2 k.k.s.) i w związku z tym

---

[300] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks*..., s. 138.
[301] *Ibidem*.
[302] H. Skwarczyński, *Interwencja w postępowaniu karnym skarbowym*, PUG 2007, nr 8, s. 11; T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 243–244.

także te przewidziane w przepisach Kodeksu postępowania karnego dla stron procesowych. Z uprawnień tych interwenient korzysta w granicach interwencji (art. 120 § 3 k.k.s.). Ponadto źródłem dodatkowych uprawnień interwenienta i jego pełnomocnika są przepisy Kodeksu postępowania karnego, wymienione w art. 128 § 1 k.k.s.

Skuteczność interwencji nie ogranicza się jedynie do wykazania bycia właścicielem przedmiotu objętego przepadkiem. Zgodnie z art. 31 § 1 k.k.s. (art. 49 § 1 k.k.s. w zw. z art. 31 § 1 k.k.s. w przypadku wykroczeń skarbowych) przedmioty stanowiące przedmiot przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego podlegają przepadkowi, choćby nie były własnością sprawcy. Do uwzględnienia interwencji konieczne jest zatem dodatkowo jeszcze udowodnienie, że sprawca uzyskał przedmiot objęty przepadkiem w drodze przestępstwa lub wykroczenia, np. kradzieży[303]. Restrykcyjność przesłanek uwzględnienia interwencji zabezpiecza interes Skarbu Państwa i realizuje cel wyrażony w art. 114 k.k.s.

W przypadku uwzględnienia interwencji, przepadku przedmiotów nie orzeka się, jednak cel egzekucyjny postępowania karnego skarbowego pozostaje zachowany, można bowiem orzec od sprawcy obowiązek uiszczenia kwoty stanowiącej równowartość pieniężną przepadku przedmiotów (art. 32 k.k.s.)[304].

[303] Por. wyrok SN z 1.3.1996 r., sygn. II KRN 207/95, OSNKW 1996 r., nr 5–6, poz. 34.
[304] Por. M. Błaszczyk, *Przepadek w polskim prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2016, s. 185.

Rozdział IV
Przebieg śledztwa i dochodzenia

1. Dochodzenie

Zmiany modelu postępowania przygotowawczego wprowadzone nowelą k.p.k. z 10 stycznia 2003 r. zostały odpowiednio przeniesione do k.k.s. Dodane przepisy art. 151a i 151b autonomicznie określają kategorie spraw, w których prowadzi się śledztwo, a w których dochodzenie[305].

Dochodzenie, na co wskazuje art. 152 k.k.s., jest prowadzone w sprawach o wykroczenie. Jest to zredukowana forma prowadzenia postępowania[306]. Z praktyki wynika, że sprawy karne skarbowe w większości przypadków prowadzone są w formie dochodzenia[307], gdyż zwykle są one prowadzone w sprawie o wykroczenie, a kiedy są prowadzone w sprawie o przestępstwo, nie zawsze spełniają warunków do obligatoryjnego śledztwa (por. art. 151a, 151b k.k.s.).

Istotne jest podkreślenie, że nadzór prokuratora nad dochodzeniem jest ograniczony, ponieważ co do zasady nadzór ten sprawuje nadrzędny finansowy organ postępowania (por. art. 151c § 2 k.k.s.), o jego wszczęciu prokurator nie musi być nawet informowany. Ustawodawca uchwalając ten przepis, wyszedł – jak się wydaje – z założenia, że spoczywający na nieprokuratorskim organie obowiązek powiadamiania nie musi prowadzić do natychmiastowych działań nadzorczych, z chwilą doręczenia prokuratorowi odpisu postanowienia o wszczęciu dochodzenia. W literaturze wskazywano, że odpisy nie spotykały się zwykle z reakcją[308]. Prokurator nie zatwierdza także postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, o jego zawieszeniu oraz o jego umorzeniu, gdy nie podlega ono jego nadzorowi. Nadzór ten, jak wskazuje art. 151c k.k.s. jest ograniczony do określonych przypadków, a zatem powyższe postanowienia będzie zatwierdzał organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania. Dobrym rozwiązaniem byłoby wprowadzenie wymogu informowania organu nadzoru przynajmniej w formie elektronicznej o fakcie wszczęcia postępowania przygotowawczego w formie dochodzenia. Finansowy organ nadzoru mógłby

[305] W. Grzeszczyk, *Zmiany w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2006, nr 2, s. 87.
[306] C. Kulesza, *Efektywna obrona w postępowaniu przygotowawczym a favor procuratori*, Prok. i Pr. 2007, nr 4 s. 12.
[307] Z badań statystycznych wynika, że w 2016 r. wszczęto 105 609 spraw w sprawie o wykroczenie w stosunku do 30 396 spraw wszczętych w sprawie o przestępstwo, por. tabelę nr 2, s. 384.
[308] S. Waltoś, *Główne nurty nowelizacji procedury karnej*, PiP 2003, nr 4 (686), s. 12.

nawet w sposób automatyczny, w związku z zastosowaniem odpowiednich narzędzi informatycznych, analizować terminy prowadzonych dochodzeń, bez zbytniego obciążania naczelnika urzędu skarbowego związanego z przesyłaną informacją.

W drugim zdaniu art. 152 k.k.s. określono granicę dopuszczalnej redukcji formalizmu w dochodzeniu w sprawach o wykroczenia skarbowe. Rozwiązanie to jak wskazuje uzasadnienie do ustawy, jest podyktowane koniecznością usprawnienia i zracjonalizowania postępowania przygotowawczego, dotyczącego drobniejszych czynów, jakimi są wykroczenia skarbowe[309]. Ustawodawca przyjął założenie, że zapewnienie w tej kategorii spraw najwyższego standardu gwarancji procesowych w drodze sformalizowanego śledztwa byłoby nieuzasadnione i nieadekwatne do ich ciężaru gatunkowego[310]. Uproszczenie postępowania może powodować, że jego prowadzenie ma jedynie charakter formalny, jest nastawione wyłącznie na zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Trzeba bowiem podkreślić, że forma prowadzenia postępowania nie ma wpływu na możliwość zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. przewiduje, że do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego istotne jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, bez konieczności precyzowania formy tego postępowania czy też trybu, w jakim ma być prowadzone. Finansowy organ postępowania może zatem wykonać podstawowe czynności procesowe przewidziane dla dochodzenia, a jeżeli w trakcie postępowania okaże się, że w sprawie powinno być prowadzone śledztwo, może dokonać zmiany formy postępowania. Przypadek konieczności zmiany formy postępowania nie musi być odosobniony. W drodze prowadzonych czynności mogą być bowiem ujawniane kolejne uchybienia podatkowe lub inne czyny objęte penalizacją. Postępowanie podatkowe oraz karne skarbowe może bowiem objąć kolejne okresy rozliczeniowe, co pozwoli wykazać, iż wysokość uchybienia podatkowego jest znacząco wyższa, niż oceniono w momencie wszczęcia postępowania.

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

[309] Punkt 120 uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2375 z dnia 16 grudnia 2003 r., www.sejm.gov.pl
[310] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks* ..., s. 922.

oskarżyciela (art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.)[311]. Do momentu umorzenia postępowania, pomimo jego wadliwości, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostaje zawieszony, co umożliwia wydanie skutecznej decyzji wymiarowej w postępowaniu podatkowym.

W literaturze i orzecznictwie jest ugruntowany pogląd, że uchybienie procesowe polegające na przeprowadzeniu postępowania przygotowawczego w formie dochodzenia zamiast obligatoryjnego śledztwa, nie zawsze determinuje zwrot sprawy do uzupełnienia postępowania przygotowawczego. Zwrot taki powinien nastąpić dopiero wówczas gdy skutki uchybienia obowiązkowego przeprowadzenia postępowania w formie śledztwa mogły oddziaływać na przebieg rozprawy głównej lub treść wyroku[312]. Jednak nawet błąd proceduralny co do formy nie powoduje z mocy prawa odwieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W sytuacji zwrotu sprawy do organu postępowania przygotowawczego organ podatkowy może wydać skuteczną decyzję wymiarową, bowiem skutek przedawnienia zobowiązania podatkowego nie powstanie.

Co do zasady zakres czynności dokonywanych w dochodzeniu w sprawach o wykroczenia skarbowe jest zdeterminowany przez potrzebę uprawdopodobnienia faktu głównego pozwalającego organowi ścigania karnego na podjęcie decyzji, czy zachodzą dostateczne podstawy do zainicjowania postępowania sądowego, a tym samym do rozpoznania sprawy w toku posiedzenia wyrokowego lub na rozprawie głównej, czy też umorzenia postępowania ze względu na istnienie przeszkody procesowej (art. 17 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.) lub brak podstaw do wniesienia aktu oskarżenia (art. 322 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Stopień uprawdopodobnienia faktu głównego, który należy uznać za niezbędny do wniesienia aktu oskarżenia z punktu widzenia zasady domniemania niewinności, należy identyfikować ze stanem dowodów zebranych w dochodzeniu w sprawie o wykroczenie skarbowe, uzasadniającym przekonanie organu ścigania karnego uprawnionego do złożenia skargi, że dowody te wystarczają do udowodnienia winy (obalenia domniemania niewinności) określonej osoby przed sądem[313]. W praktyce ograniczenie w dokonywaniu sformalizowanych czynności dowodowych w postępowaniu przygotowawczym, które polega wyłącznie na wykonaniu czynności przesłuchania

---

[311] *Ibidem*, s. 909; zob. szerzej Z. Młynarczyk, *Nadzór prokuratora nad postępowaniem przygotowawczym. Akt oskarżenia*, Prok. i Pr. 1995, nr 10, s. 103–104.

[312] Post. SA w Krakowie z 19.12.2000 r., sygn. II AKz 293/00, KZS 2000, nr 12, poz. 31; P. Hofmański (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do artykułów 297–467*, t. II, Warszawa 2011, s. 306.

[313] Por.: J. Gurgul, *Akt oskarżenia – uwagi polemiczne*, Prok. i Pr. 2011, nr 12, s. 43 i n.; R. Kmiecik, *Akt oskarżenia jako pisemna forma skargi oskarżyciela publicznego*, Prok. i Pr. 2010, nr 1–2, s. 116 i n.

podejrzanego może mieć na celu prowadzenie postępowania w celu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Gdy organ postępowania przygotowawczego uzna, że zachodzą podstawy do pociągnięcia do odpowiedzialności, jednak w rezultacie ograniczenia czynności dowodowych okazało się niemożliwe ustalenie istotnych faktów, organ ścigania karnego powinien przeprowadzić dalsze czynności dowodowe pozwalające na zebranie materiału dowodowego wystarczającego do nabrania przez ten organ przekonania o popełnieniu wykroczenia skarbowego przez podejrzanego lub wskazującego na istnienie przeszkody procesowej (art. 17 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.) albo organ powinien stwierdzić brak podstaw do wniesienia aktu oskarżenia (art. 322 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Nie jest wykluczone przeprowadzenie dochodzenia w pełnym zakresie w bardziej skomplikowanych sprawach o wykroczenia skarbowe. Decyzja finansowego organu postępowania o rozszerzeniu zakresu czynności prowadzonych w dochodzeniu wpłynie na wydłużenie postępowania przygotowawczego, skutkujące wydłużeniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Przeprowadzając czynności dowodowe w ramach zredukowanego dochodzenia stosowanego w sprawach o wykroczenia skarbowe, o którym mowa w art. 152 k.k.s., organ procesowy jest zobowiązany dochować warunków decydujących o ważności danej czynności, określonych w przepisach k.p.k., znajdujących odpowiednie zastosowanie na gruncie procesu karnego skarbowego. W szczególności należy wskazać, że z przesłuchania podejrzanego konieczne jest sporządzenie protokołu (art. 143 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.)[314]. Wymogi dotyczące protokołu (art. 148 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) nie stanowią istotnej przeszkody dla finansowego organu postępowania w śledztwie o charakterze formalnym, prowadzonym głównie w celu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jeżeli finansowy organ uchybiłby obowiązkom wynikającym z konieczności sporządzenia protokołu, co skutkowałoby uznaniem danej czynności za nieważną, nie oznaczałoby to jednak, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uległby odwieszeniu. Skutek zawieszenia pozostaje bowiem w mocy, nawet w przypadku błędów proceduralnych organu wskazanych powyżej, aż do momentu w którym postępowanie karne skarbowe ulega prawomocnemu zakończeniu.

Postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe również może być prowadzone w formie dochodzenia (art. 151a k.k.s. *a contrario*), jednak nie mogą być stosowane

[314] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks*..., s. 922.

uproszczenia dotyczące tej formy postępowania, ograniczające czynności postępowania wyłącznie do przesłuchania podejrzanego.

2. Śledztwo

W literaturze od dłuższego czasu prezentowane są poglądy, że śledztwo prowadzi do przedłużenia postępowania, dlatego też dążono do ograniczenia tej formy postępowania przygotowawczego do przypadków najpoważniejszych przestępstw, w których wyrokowanie, bez uprzedniego zebrania materiału dowodowego, byłoby utrudnione[315]. Prowadzenie postępowania przygotowawczego w formie śledztwa będzie wymagało od organu postępowania przygotowawczego dokonania szerszego zakresu czynności niż ograniczenie się wyłącznie do przesłuchania podejrzanego (por. art. 152 k.k.s.). W doktrynie postuluje się pogłębianie różnic między sformalizowanym śledztwem a maksymalnie uproszczonym dochodzeniem. Skoro prawo karne materialne dzieli czyny z uwagi na ich ciężar gatunkowy, również prawo procesowe winno ten podział po części akceptować[316]. Powinno być mniej śledztw, ale w sprawach rzeczywiście najpoważniejszych, w niezbędnym stopniu sformalizowanych, z zachowaniem pełnych gwarancji procesowych stron, wykluczających powtarzanie czynności z postępowania przygotowawczego przed sądem. Śledztwa te nie powinny mieć na celu wyłącznie wydłużenia postępowania przygotowawczego oraz zapobiegania przedawnieniu zobowiązania podatkowego. Istotny charakter poznawczy miałyby badania wskazujące na liczbę śledztw wszczynanych w trakcie dochodzenia, gdy zbliża się termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, jednak tak szczegółowe dane nie są ewidencjonowane dla celów statystycznych w Departamencie Zwalczania Przestępczości MF.

Przepisy k.k.s. uwzględniają autonomiczne regulacje dotyczące śledztwa, którego warunki prowadzenia są zbliżone do regulacji występujących w k.p.k. Przepisy określają kryteria podmiotowe i przedmiotowe decydujące o prowadzeniu postępowania w formie śledztwa. Literalne brzmienie art. 151a § 2 k.k.s. wskazuje, że śledztwo prowadzi się jedynie w przypadku przestępstw skarbowych.

Obligatoryjne śledztwo prowadzi się z uwagi na podmiot, którego dotyczy postępowanie, szczególne właściwości związane z wykonywanym przez sprawcę zawodem,

---

[315] A. Mogilnicki, E. S. Rappaport, *Kodeks postępowania karnego*, cz. II, *Motywy ustawodawcze*, Warszawa 1929, s. 302–303; w kwestii różnic pomiędzy dochodzeniem a śledztwem zob. D. Tarnowska, *Różnice między dochodzeniem a śledztwem w polskim procesie karnym*, Szczecin 2009, s. 155-237.
[316] A. Kiełtyka, *Śledztwo po zmianach kodeksu postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2008, nr 6, s. 37.

pełnioną funkcją lub cechami psychofizycznymi sprawcy lub jego niedojrzałością. Postępowanie w formie śledztwa jest także obligatoryjne z uwagi na warunki popełnienia przestępstwa. Nasuwa się wniosek, że, co do zasady, postępowania w sprawach karnych skarbowych mogą być prowadzone w prostszej formie, którą jest dochodzenie. Przypadki, w których postępowanie prowadzone jest w formie śledztwa z uwagi na status osobowy sprawcy, dotyczą wyjątkowych sytuacji, w których osobą podejrzaną jest sędzia, prokurator, funkcjonariusz Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Agencji Wywiadu lub Centralnego Biura Antykorupcyjnego, funkcjonariusz Straży Granicznej, Żandarmerii Wojskowej, finansowego organu postępowania przygotowawczego lub organu nadrzędnego nad finansowym organem postępowania przygotowawczego. Wśród ogółu przypadków obligatoryjnego prowadzenia postępowania w formie śledztwa będą to raczej przypadki mniejszościowe. O obowiązku prowadzenia postępowania przygotowawczego w formie śledztwa decyduje status sprawcy w chwili jego wszczęcia, a nie w czasie popełnienia czynu[317]. Można zatem założyć, że obligatoryjne śledztwo nie wystąpi we wszystkich tych przypadkach, w których sprawca straci swój status przed wszczęciem postępowania, a po popełnieniu przestępstwa.

Przepisy k.k.s. nie przewidują także obowiązku prowadzenia postępowania w formie śledztwa z uwagi na okoliczności wskazane w art. 79 § 1 k.p.k. (tzw. obrona obligatoryjna) oraz pozbawienie wolności podejrzanego, do którego odwoływał się zmieniony w drodze noweli wrześniowej art. 151a § 1 pkt 5 k.k.s. Powoduje to dalsze ograniczenia co do obowiązku prowadzenia postępowania w formie śledztwa, ułatwiając finansowym organom postępowania prowadzenie postępowania w uproszczonej formie.

Zgodnie ze stanowiskiem SN[318], każde pozbawienie wolności, z wyjątkiem zatrzymania lub tymczasowego aresztowania wobec sprawcy ujętego na gorącym uczynku lub bezpośrednio potem, wyłącza, na podstawie art. 325c pkt 1 k.p.k., możliwość prowadzenia postępowania przygotowawczego w formie dochodzenia. Wobec uchylania art. 325c k.p.k. orzeczenie powyższe jest już nieaktualne, ponieważ pozbawienie wolności, zatrzymanie czy też tymczasowe aresztowanie nie wpływa na formę prowadzenia postępowania przygotowawczego.

Finansowe organy postępowania mają prawo prowadzenia śledztwa, nie jest ono

---

[317] R.A. Stefański, *Obligatoryjne śledztwo ze względu na właściwości sprawcy*, Prok. i Pr. 2001, nr 11, s. 153.; P. Hofmański (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do artykułów 297–467*, t. II, Warszawa 2011 r., s. 71.

[318] Post. SN z 20.7.2005 r., sygn. I KZP 19/05, OSNKW 2005, nr 9, poz. 75.

bowiem zastrzeżone do wyłącznej kompetencji prokuratora, jak w k.p.k. Finansowe organy postępowania są ponadto jedynymi organami, poza prokuratorem, które mają prawo wszczynać i prowadzić śledztwo. O wszczęciu śledztwa finansowy organ postępowania powinien niezwłocznie powiadomić – przesłać odpis wydanego postanowienia (art. 151b § 1 k.k.s.). Wymóg powyższy nie wpływa jednak na skuteczność wszczęcia postępowania w tej formie. Przepisy k.k.s. nie stanowią jednak, by śledztwo mógł wszczynać i prowadzić organ niefinansowy[319]. Należy ponadto uznać, że k.k.s. nie dokonuje różnicowania organów postępowania przygotowawczego w zakresie formy prowadzania postępowania (śledztwo albo dochodzenie). Na wyższą rangę śledztwa niż dochodzenia może wskazywać obligatoryjny nadzór prokuratora, w przypadku prowadzenia postępowania przez finansowy organ postępowania.

Jeżeli prokurator wszczyna śledztwo w sprawach karnych skarbowych, może powierzyć jego przeprowadzenie w całości lub w określonym zakresie albo powierzyć dokonanie poszczególnych czynności tego postępowania (por. art. 151b § 2 k.k.s.). Podobna instytucja funkcjonuje także na gruncie k.p.k. W literaturze wskazuje się, że w przypadku przestępstw powszechnych praktyka jest inna niż założenia ustawy. Powszechne są tzw. śledztwa zlecone, ponieważ w rzeczywistości większość czynności śledztwa wykonuje Policja. Śledztwa zlecone stanowiły ponad 75% wszystkich śledztw w Polsce, a w dochodzeniach czynności dowodowe prokuratorskie miały charakter śladowy[320]. Podobne zjawisko nie występuje na gruncie procedury karnej skarbowej, co oznacza, że finansowe organy co do zasady inicjują postępowania, a także chcą mieć kontrolę nad momentem wszczęcia postępowania, długością jego trwania oraz – w miarę możliwości – momentem zakończenia.

Może się zdarzyć sytuacja, w której prokurator na podstawie art. 311 § 5 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) zastrzeże do osobistego wykonania czynność śledztwa, polegającą na przesłuchaniu świadka. Należy dostrzec, że przesłuchanie dokonane przez prokuratora może być skuteczniejsze pod względem pełności i rzetelności pozyskanego materiału dowodowego niż czynność przesłuchania przeprowadzona przez pracownika finansowego organu postępowania przygotowawczego. Uzyskany materiał dowodowy może być następnie wykorzystany w sprawie podatkowej, ponieważ art. 181 o.p. wprost wskazuje, iż materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach

[319] H. Skwarczyński, *Śledztwo w sprawach karnych skarbowych*, Prok. i Pr. 2007, nr 9, s. 83.
[320] S. Waltoś, *Wizja procesu karnego XXI wieku*, Prok. i Pr. 2002, nr 1, s. 14–15.

o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe mogą stanowić dowód w postępowaniu podatkowym. Podkreślenia wymaga także to, że postępowania te nie muszą być prawomocnie zakończone, co wynika ze zmiany przepisów o.p. z dniem 6 maja 2006 r.[321], która znacznie rozszerzyła możliwości korzystania z materiałów pozyskanych w sprawach karnych skarbowych. Organ podatkowy może zatem celowo doprowadzić do przesłuchania podatnika przez prokuratora, w celu usprawnienia prowadzenia postępowania podatkowego i jego skutecznego zakończenia.

Autonomiczne podstawy prowadzenia postępowania przygotowawczego w formie śledztwa zostały ujęte w art. 37 § 1 i art. 38 § 2 k.k.s., związanych z nadzwyczajnym obostrzeniem kary. Podstawy te, jeżeli obejmują uchybienie obowiązkom finansowym, w każdym przypadku odnoszą się do faktycznego uszczuplenia, a nie do narażenia na uszczuplenie zobowiązania publicznoprawnego, powodując tym samym ograniczenie przypadków, w których obligatoryjnie wszczynane jest śledztwo. W niektórych przypadkach, ze względu na specyfikę przestępstw i wykroczeń karnych skarbowych, finansowy organ postępowania, przynajmniej na początkowym etapie postępowania, będzie miał możliwość prowadzenia postępowania w formie dochodzenia, a więc w formie uproszczonej. Analiza obligatoryjnego śledztwa zostanie ograniczona tylko do tych przypadków, w których finansowy organ ma istotne możliwości kierowania postępowaniem, aby prowadzić postępowanie w formie dochodzenia, bez nadzoru prokuratora.

Śledztwo – zgodnie z powyższymi regulacjami – jest obowiązkowe, w szczególności w sytuacji, gdy sprawca popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, powodując uszczuplenie należności publicznoprawnej dużej wartości albo popełnia umyślnie przestępstwo skarbowe, a wartość przedmiotu czynu zabronionego jest duża. Analizując ten przypadek, trzeba wskazać, że nie zawsze w momencie wszczęcia postępowania przygotowawczego jest wiadome, jaka jest liczbowo wyrażona kwota pieniężna, od której uiszczenia lub zadeklarowania uchylił się podatnik. Z brzmienia przepisów wynika ponadto, że dla zastosowania nadzwyczajnego obostrzenia kary, której nałożenie poprzedza przeprowadzenie postępowania przygotowawczego w formie śledztwa, nie wystarczy samo narażenie na uszczuplenie. Dlatego w wielu przypadkach, przynajmniej w początkowym stadium postępowania przygotowawczego, finansowy organ może ograniczyć się do prowadzenia postępowania w formie dochodzenia, zanim zostaną ujawnione kolejne

[321] Ustawa z dnia 24 lutego 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz ustawy - Ordynacja podatkowa, Dz. U. Nr 66, poz. 470.

uchybienia odpowiadające dużej wartości, o której mowa w art. 53 § 15 k.k.s., bez konieczności prowadzenia postępowania w formie śledztwa. Taka sama uwaga dotyczy kolejnego przypadku, w którym prowadzone jest śledztwo – przestępstwa określonego w art. 62 § 2 k.k.s. (tzw. fałszerstwo intelektualne[322]), kiedy kwota podatku wynikająca z faktury albo suma kwot podatku wynikających z faktur jest dużej wartości, o której mowa w art. 53 § 15 k.k.s.

Obligatoryjne śledztwo jest prowadzone także wówczas, gdy sprawca uczynił sobie z popełniania przestępstw skarbowych stałe źródło dochodu. Podstawa obligatoryjnego śledztwa odnosi się do przypadku popełnienia przynajmniej dwóch przestępstw skarbowych. Nie może zatem stanowić wystarczającej przesłanki dla obostrzenia kary i obligatoryjnego śledztwa stwierdzenie, że sprawca uczynił sobie źródło dochodu, ale z popełnienia jednego przestępstwa. W związku z powyższym w sytuacji ustalenia jednorazowego naruszenia przepisu stanowiącego przestępstwo skarbowe, przy treści art. 37 § 1 pkt 2 k.k.s. zakładającej powtarzalność zachowań sprawcy, „stałość" źródła dochodu, przesłanka obligatoryjnego śledztwa nie zostanie spełniona. Rozpoznanie przez organ podatkowy jednego okresu rozliczeniowego może co do zasady nie pozwolić na zakwalifikowanie czynu jako popełnionego w powyższych okolicznościach. Dlatego możliwe będzie, przynajmniej w początkowej fazie, prowadzenie postępowania w formie dochodzenia. Ustawodawstwo karne skarbowe przyjęło, z modyfikacją występującą na gruncie Kodeksu karnego, instytucję czynu ciągłego. Zgodnie z tą instytucją, wielokrotność zachowań sprawcy podjętych w krótkich odstępach czasu w wykonaniu z góry powziętego zamiaru czy przy wykorzystaniu takiej samej sposobności oznacza jeden czyn zabroniony w rozumieniu art. 6 § 2 k.k.s. Tym samym, czyn ciągły obejmuje w tym ujęciu zarówno działanie „na raty", czyli powtarzanie zachowań w wyniku tego samego (nie takiego samego) zamiaru, jak i korzystanie z takiej samej (ale nie podobnej) sposobności, choćby początkowo sprawca nie zakładał wielokrotności swych zachowań, a więc także, gdy podejmuje na nowo zamiar popełnienia czynu przy kolejnym zachowaniu przestępnym[323]. Nie można zatem wykluczyć przypadku, że periodycznie osiągana kwota dochodu z tytułu uszczuplenia należności publicznoprawnej będzie możliwa do uznania za stałe źródło dochodu, nie będzie natomiast podstaw do przypisania nadzwyczajnego obostrzenia kary,

[322] Por. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks…*, s. 315.
[323] T. Grzegorczyk, *O niektórych zmianach w materialnym prawie karnym skarbowym w związku z nowelizacją kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r.*, Prok. i Pr. 2006, nr 3, s. 19.

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.[324] W takim przypadku prowadzenie śledztwa nie będzie konieczne.

Śledztwo obowiązkowo powinno być prowadzone, gdy sprawca popełnił dwa albo więcej przestępstw skarbowych zanim zapadł pierwszy wyrok, chociażby nieprawomocny, co do któregokolwiek z nich i każdy z tych czynów wyczerpuje znamiona przestępstwa skarbowego określonego w tym samym przepisie, a odstępy czasu pomiędzy nimi nie są długie. Przypadek ten dotyczy ciągu przestępstw skarbowych. Ciąg przestępstw jest konstrukcją wieloczynową, stanowiącą szczególną postać realnego zbiegu przepisów z nieco inaczej określonymi konsekwencjami prawnymi[325]. Nie stanowią ciągu, ze względu na różny sposób popełnienia i odmienną kwalifikację, przestępstwa popełnione w postaci podżegania lub pomocnictwa oraz w postaci sprawczej[326]. Stanowi natomiast ciąg na przykład przestępstwo sprowadzania do Polski wyrobów akcyzowych bez uprzedniego oznakowania znakami akcyzy (art. 63 § 1 k.k.s.), innym razem z oznakowaniem nieodpowiednim (art. 63 § 2 k.k.s.), będzie to bowiem to samo przestępstwo popełnione w podobny sposób z naruszeniem tego samego przepisu (art. 63 k.k.s.)[327]. Z punktu widzenia tej podstawy obostrzenia kary, skutkującej obowiązkowym prowadzeniem postępowania w formie śledztwa, ocenie finansowego organu postępowania pozostawiono kryterium odstępów czasu pomiędzy przestępstwami skarbowymi pozostającymi w ciągu przestępstw. Przepisy k.k.s. stanowią dość ogólnie, że odstępy czasu między przestępstwami mają nie być długie, nie wskazując żadnej jednoznacznej przesłanki. Brak niejednoznaczności może powodować, że finansowy organ postępowania może stosować okres 6 miesięcy, zawarty w definicji czynu ciągłego określonego w art. 6 § 2 k.k.s. Na gruncie k.k. pojęcie „krótkich odstępów czasu" jest tym zagadnieniem, które od samego początku w dorobku orzeczniczym wywołuje duże rozbieżności[328], jednak można założyć, że okres kilkunastu dni pomiędzy zrachowaniami będzie uznawany za czyn ciągły[329]. Finansowy organ

---

[324] H. Skwarczyński, *Śledztwo…*, s. 86.
[325] J. Sawicki, *Nadzwyczajne zaostrzenie kary w kodeksie karnym skarbowym*, (w:) *Nowa kodyfikacja prawa karnego*, t. XVIII, L. Bogunia (red.), Wrocław 2005, s. 34.
[326] *Ibidem*, s. 35.
[327] A. Zoll, *Problemy tzw. przestępstwa ciągłego w propozycjach projektu kodeksu karnego*, PS 1994, nr 3, s. 62.
[328] Z. Kukuła, *Czyn ciągły w świetle praktyki orzeczniczej*, WPP 2014, nr 4, s. 11.
[329] Wyrok SA w Katowicach z 22.11.2001 r., sygn. II AKa 400/01, KZS 2002, nr 3, poz. 37; post. SN z 18.9.2003 r., sygn. III KK 159/02, LEX nr 81203.

postępowania argumentując przyjęcie stosunkowo długiego okresu traktowanego jako „krótki odstęp czasu", w rozumieniu art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s., może odwoływać się do poglądów prezentowanych w literaturze[330]. Prezentuje się tam stanowisko zakładające zróżnicowanie analizowanego pojęcia w zależności od charakteru przestępstwa skarbowego. Przy czynach polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej za odstęp czasu niebędący długim odstępem uznaje się okres do jednego roku. W ten sposób konstrukcja ciągu przestępstw skarbowych obejmuje te sekwencje przestępstw skarbowych, których popełnienie związane jest z rocznym okresem rozliczeniowym. Z kolei, przy kategorii przestępstw skarbowych polegających na spowodowaniu uszczerbku finansowego, w których znamię uszczuplenia i narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej nie występuje w opisie ustawowym, przez co nie są one czynami polegającymi na uszczupleniu czy narażeniu na uszczuplenie, aby uznać je za popełnione w odstępach czasu, które nie są długie, okres pomiędzy nimi powinien być krótszy od roku i może wynosić do 6 miesięcy. Warto zauważyć, że zidentyfikowanie drugiego przestępstwa popełnionego w okresie, który nie jest długi, nastąpić dopiero wtedy, gdy organ podatkowy przeanalizuje kolejne okresy rozliczeniowe. Dlatego do tego momentu organ będzie mógł prowadzić postępowanie w uproszczonej formie, ponieważ obligatoryjne śledztwo z uwagi na niestwierdzenie czynu ciągłego nie wystąpi. Natomiast w przypadku pozostałych przestępstw skarbowych, które nie wiążą się z powstaniem jakiegokolwiek uszczerbku finansowego, rozumienie odstępów niebędących długimi powinno być odnoszone do częstotliwości danego obowiązku[331]. Kryterium proponowane w literaturze, odnoszące się do przestępstw niepolegających na wykonaniu określonego obowiązku jest nieostre i nie rozstrzyga jednoznacznie kwalifikacji przestępstwa jako podlegającego nadzwyczajnemu obostrzeniu kary czego skutkiem miałoby być prowadzenie postępowania w formie śledztwa.

Obligatoryjne śledztwo powinno być prowadzone, gdy sprawca popełnia przestępstwo skarbowe, działając w zorganizowanej grupie albo w związku mającym na celu popełnienie przestępstwa skarbowego. Regulacja wprowadza pojęcia „zorganizowanej grupy" i „związku", występujące w powszechnym prawie karnym w art. 258 k.k. Kodeks karny skarbowy nie uwzględnia autonomicznych definicji powyższych pojęć, dlatego ich

---

[330] Por. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 94-98.

[331] G. Łabuda, T. Razowski, *Wybrane zagadnienia noweli kodeksu karnego skarbowego z 28 lipca 2005 r.* (w:) *Nowa Kodyfikacja Karna. Krótkie komentarze*, z. 34, Oficyna Wydawnicza Ministerstwa Sprawiedliwości, Warszawa 2006, s. 192-194.

analiza może odnosić się do dorobku doktryny wypracowanej w tym zakresie na gruncie Kodeksu karnego W prawie karnym działanie w zorganizowanej grupie lub w związku mającym na celu popełnienie przestępstwa lub przestępstwa skarbowego stanowi odrębny typ rodzajowy czynu zabronionego. Do sprawcy przestępstwa z art. 258 k.k. odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy dotyczące multirecydywisty (art. 64 § 2 k.k.), z wyjątkiem zaostrzenia kary (art. 65 § 2 k.k.). Obostrzenia dotyczące wymiaru kary, środków karnych, środków probacyjnych przewidziane w Kodeksie karnym wobec multirecydywisty stosuje się do sprawcy, który popełnił chociażby jedno przestępstwo w ramach struktur zorganizowanych, których był członkiem. Kodeks karny skarbowy przewiduje rozwiązanie analogiczne, gdyż uzależnia nadzwyczajne obostrzenie kary od popełnienia przestępstwa skarbowego w ramach grupy lub związku mającego na celu popełnienie przestępstwa skarbowego. Wystarczy zatem jedno przestępstwo skarbowe popełnione w tej strukturze. 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 celu działania grupy[332].

Pojęcie grupy przestępczej ma duże znaczenie w prawie karnym skarbowym na tle zwalczania przestępstw dewizowych i celnych, popełnianych grupowo i przybierających często charakter poważnych afer przestępczych (tzw. kontrabanda)[333]. Coraz większego znaczenia nabiera analizowane pojęcie na gruncie nadużycia mechanizmów podatkowych w sferze podatku akcyzowego i VAT przez grupy przestępcze[334]. Osoby zaangażowane w grupy, tworząc tzw. karuzele podatkowe prowadzą do oszukańczych uszczupleń podatkowych oraz wystawiania fikcyjnych faktur[335]. Zarówno grupa, jak i związek, to struktury co najmniej trzypodmiotowe, zaś za różnicujące grupę i związek czynniki należy uznać stopień zaawansowania związku, w którym jest on na wyższym poziomie niż w grupie. Związek przestępczy powinien się charakteryzować trwałością, strukturą organizacyjną, dyscypliną i kierownictwem wydającym skuteczne polecenia, których niewykonanie wiąże się z określonymi sankcjami[336]. Za konfiguracją co najmniej

[332] H. Skwarczyński, *Śledztwo w sprawach karnych skarbowych*, Prok. i Pr. 2007, nr 9, s. 93.
[333] V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005, s. 178.
[334] Por. J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce*, Warszawa 2013, s. 87.
[335] Por. schemat nr 1, s. 416
[336] Por. wyrok SA w Katowicach z 14.10.1999 r., sygn. II AKa 221/99, LEX nr 590565.

trzyosobową przemawia potrzeba wyraźnego odróżnienia udziału lub popełnienia przestępstwa w zorganizowanej grupie od współsprawstwa. Przestępstwo w tej formie może być popełnione już przez dwie osoby. Zorganizowana grupa to coś mniej niż związek, ale więcej niż luźna grupa osób zamierzających popełnić przestępstwo. Związek to także struktura próbująca uzyskiwać wpływy na zewnątrz – w wymiarze sprawiedliwości, administracji, służbie zdrowia[337]. Przestępstwo określone w art. 258 k.k. jest traktowane jako trwałe, popełnione w określonym przedziale czasowym[338]. Pominięcie jakiegoś okresu rodzi konsekwencje procesowe w zakresie powagi rzeczy osądzonej[339]. W związku z powyższym finansowy organ postępowania w celu wydłużenia postępowania, może w okolicznościach popełnienia przestępstwa spełniającego przesłanki z art. 258 k.k. zastosować formę śledztwa w zw. z art. 151a § 2 k.k.s. i szczególnie wnikliwie prowadzić postępowanie, pilnując, aby wszystkie okresy rozliczeniowe zostały uwzględnione w akcie oskarżenia.

Sprawca przez nadużycie stosunku zależności lub wykorzystanie krytycznego położenia doprowadza inną osobę do popełnienia czynu zabronionego stanowiącego przestępstwo skarbowe. Zarówno stosunek zależności, jak i krytyczne położenie muszą istnieć obiektywnie. Konieczne jest uwzględnienie indywidualnej sytuacji życiowej danej osoby, która popełniła przestępstwo skarbowe. Na gruncie Kodeksu karnego za krytyczne położenie uważa się takie, które jest bardzo ciężkie i trudne do zniesienia. Oznacza to bardzo dolegliwą sytuację życiową, najczęściej związaną z zagrożeniem dla istotnych interesów osoby, której dotyczy. W szczególności można uznać, że krytycznym położeniem są okoliczności zagrażające dobrom osobistym lub majątkowym danej osoby[340]. Krytyczne położenie nie musi jednak być wynikiem relacji międzyludzkiej, może być splotem niekorzystnych okoliczności[341]. Istnienie stosunku zależności wymaga dodatkowo ustalenia, iż los danej osoby, w szczególności jej położenie ekonomiczne lub sytuacja życiowa, zależy decydująco od woli sprawcy[342]. Analiza danej przesłanki nadzwyczajnego obostrzenia kary skutkującego prowadzeniem postępowania przygotowawczego w formie obligatoryjnego śledztwa wskazuje, że stwierdzenie wystąpienia okoliczności, o których mowa w art. 37 § 1

---

[337] M. Flemming, W. Kutzmann, *Przestępstwa przeciwko porządkowi publicznemu. Rozdział XXXII Kodeksu karnego. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 82.
[338] Wyrok SN z 8.2.2011 r., sygn. IV KK 124/10, OSNwSK 2011, nr 1, poz. 289.
[339] V. Konarska-Wrzosek (red.), *Kodeks karny. Komentarz*, komentarz do art. 258 k.k., teza. 5, LEX.
[340] B. Kunicka-Michalska, J. Wojciechowska, *Przestępstwa przeciwko wolności, wolności sumienia i wyznania, wolności seksualnej i obyczajności oraz czci i nietykalności cielesnej*, Warszawa 2001, s. 106.
[341] J. Śliwowski, *Prawo karne*, Warszawa 1979, s. 401.
[342] Wyrok SN z 29.5.1933 r., Zbiór Orzeczeń SN, nr 155/33 – cyt. za: A. Wąsek, *Kodeks karny. Cześć szczególna. Komentarz*, t. I, Warszawa 2004, s. 852.

pkt 7 k.k.s., może nie być oczywiste we wstępnej fazie postępowania. Trudno także założyć, że organ w momencie wszczynania postępowania będzie miał podstawy, by stwierdzić ich istnienie. Dlatego przynajmniej we wstępnej fazie postępowania może być uzasadnione prowadzenie postępowania w dochodzeniowej formie postępowania, a zatem bez nadzoru prokuratora, dając finansowemu organowi swobodę w kierowaniu postępowaniem.

Przepisy k.k.s. przewidują konstrukcję śledztwa fakultatywnego (art. 151a §2 pkt 4 k.k.s.), która występuje także na gruncie k.p.k. – w art. 309 pkt 5 k.p.k. W odróżnieniu od k.p.k., przepisy k.k.s. nie stawiają szczególnych wymogów, jak waga lub zawiłość sprawy prowadzących do wszczęcia tej formy postępowania przygotowawczego. Wszczęcie śledztwa zależy od decyzji organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze, której podjęcie, z uwagi na literalne brzmienie przepisów, nie jest uzależnione od żadnych kryteriów. Uchylenie kryteriów prowadzących do możliwości zarządzenia śledztwa fakultatywnego nastąpiło w drodze noweli wrześniowej, która wzmocniła finansowe organy postępowania w zakresie decydowania o fakultatywnym śledztwie. Decyzja finansowego organu postępowania może zatem prowadzić do przejścia w bardziej złożoną formę prowadzenia postępowania przygotowawczego. Prowadzenie postępowania w formie śledztwa fakultatywnego powinno wynikać z okoliczności sprawy, jej wagi, złożoności lub służyć zapewnieniu wyższych gwarancji procesowych podejrzanemu. W praktyce finansowy organ postępowania przygotowawczego może zarządzić śledztwo, mając na celu wydłużenie postępowania przygotowawczego. Cenne byłoby przeprowadzenie badań statystycznych zmierzających do ustalenia: sposobu funkcjonowania postępowania karnego skarbowego w formie śledztwa, udziału w czynnościach śledztwa prokuratorskiego organu, czasu trwania śledztwa, zakresu wykonywanych w jego toku czynności, a także wpływu tych czynności na postępowanie sądowe, w szczególności w zakresie czasu jego trwania. Wskazane powyżej założenia badawcze odpowiednio zweryfikowane mogłyby pozwolić udzielić odpowiedzi na pytanie o to, czy postępowanie przygotowawcze w formie śledztwa, zwłaszcza fakultatywnego, nie jest prowadzone co do zasady w celu przedłużenia postępowania przygotowawczego i zapobieżenia przedawnieniu zobowiązania podatkowego. Organy gromadzące dane statystyczne nie posiadają jednak tak szczegółowych informacji.

3. Tryby postępowania

W tym podrozdziale zostanie poruszone zagadnienie trybów postępowania,

określonych enumeratywnie w art. 117 § 1 k.k.s., na etapie postępowania przygotowawczego, z wyłączeniem stadium sądowego.

W przypadku wykroczeń skarbowych tryb zwyczajny stosuje się, gdy brak jest podstaw do rozpoznania sprawy w postępowaniu nakazowym. Określona w art. 117 § 2 k.k.s kolejność trybów stanowi jednocześnie ustawową wykładnię, zgodnie z którą należy rozważać pierwszeństwo przesłanek ich stosowania w praktyce w przypadku postępowań w sprawie o wykroczenie skarbowe. W pierwszej kolejności powinno mieć zastosowanie postępowanie negocjacyjne w przedmiocie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Następny w kolejności powinien zostać zastosowany tryb nakazowy, a gdy nie jest to możliwe, sprawa powinna być ostatecznie rozpoznana w trybie zwyczajnym, chyba że niezbędne jest postępowanie w stosunku do nieobecnych[343].

Wynikający z art. 117 § 2 i § 3 k.k.s. porządek postępowań szczególnych odnoszący się do spraw o wykroczenia skarbowe odpowiada „różnym poziomom uproszczenia" procesu karnego skarbowego, które powinny być kolejno brane pod uwagę przez organy procesowe[344]. Najwyższy poziom uproszczenia związany ze stosowaniem dobrowolnego poddania się odpowiedzialności wpływa w sposób pośredni na postępowania podatkowe, prowadząc do ich szybszego zakończenia. Sprawca uzgadniając z finansowym organem postępowania warunki poddania się odpowiedzialności, jest zobligowany do uiszczenia należności publicznoprawnej. W związku z tym nie będzie kwestionował wartości określonego przez organ zobowiązania podatkowego.

W tym miejscu warto zasygnalizować przedstawiony w literaturze problem niepoprawnego skonstruowania przepisu art. 117 § 2 k.k.s. Zgodnie z powyższą regulacją, ma ona stanowić o prymacie postępowania nakazowego oraz postępowania w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w sprawach o wykroczenia skarbowe[345]. Mając jednak na uwadze to, że postępowanie w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności jest uruchamiane na wniosek sprawcy, a art. 117 § 2 k.k.s. w celu uruchomienia trybu zwyczajnego wymaga odmowy sprawcy „trybu negocjacyjnego", to w przypadku braku wniosku sprawcy o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności postępowanie w sprawie wykroczenia skarbowego nie mogłoby toczyć się w trybie

[343] Odmiennie P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks*..., s. 1085.
[344] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks*..., s. 602.
[345] Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Kodeks karny i niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 870, s. 145, www.sejm.gov.pl

zwyczajnym. Z przepisów nie wynika jednak, w jakim trybie miałoby się toczyć[346].

Analizując tryby postępowania w sprawach karnych skarbowych należy uznać, że modelowym przebiegiem procesu karnego skarbowego jest postępowanie zwyczajne. Postępowanie zwyczajne jest postępowaniem typu podstawowego – punktem odniesienia dla modyfikacji przebiegu postępowania karnego skarbowego przewidzianych w ramach regulacji innych postępowań skatalogowanych w art. 117 k.k.s. Postępowania te, określane mianem szczególnych, stanowią przebiegi postępowań w przedmiocie odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, które różnią się w sposób istotny od przebiegu procesu karnego skarbowego uznanego za modelowy. Brzmienie art. 117 § 1–3 k.k.s. jednoznacznie wskazuje, że ich wyliczenie jest wyczerpujące. Powyższe stanowisko jest istotne w kontekście regulacji postępowania przyspieszonego na gruncie ogólnej procedury karnej (rozdział 54a k.p.k.). Należy podkreślić, że gdyby ustawodawca przewidywał możliwość procedowania w postępowaniu przyspieszonym w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, to w ślad za przywróceniem tego postępowania szczególnego na gruncie powszechnego procesu karnego dokonałby odpowiedniego uzupełnienia wyliczenia zawartego w przepisie art. 117 k.k.s.[347]

Pierwsze z postępowań szczególnych wymienionych w art. 117 § 1 k.k.s. dotyczy charakterystycznej instytucji prawa karnego skarbowego, a mianowicie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, którego istota wyraża się w możliwości pociągnięcia sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego do odpowiedzialności karnej za jego zgodą bez wydawania orzeczenia skazującego oraz bez umieszczania informacji na temat tego orzeczenia w Krajowym Rejestrze Karnym. Można założyć, że ustawodawca ma na względzie wagę wskazanych rodzajów postępowań, stawiając postępowanie w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności na pierwszym miejscu wśród postępowań wymienionych w art. 117 § 1 k.k.s.

Przebieg i przesłanki postępowania w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności zostały szczegółowo przenalizowane w rozdziale V, dlatego wnioski z tej analizy tam przedstawione są aktualne.

Kolejnym postępowaniem szczególnym wymienionym w art. 117 § 1 k.k.s. jest postępowanie nakazowe. Stanowi ono aktualnie postępowanie szczególne o pojedynczej

---

[346] Por. J. Zagrodnik, *Hierarchia odmian rodzajowych przebiegu procesu karnego skarbowego w świetle noweli wrześniowej*, Prok. i Pr. 2015, nr. 5, s. 104-106.
[347] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks*..., s. 604.

redukcji formalizmu – wprowadza zmiany w stosunku do postępowania zwyczajnego, będąc jego zmodyfikowaną postacią. Postępowanie nakazowe może znaleźć zastosowanie we wszystkich sprawach o wykroczenia skarbowe oraz o przestępstwa skarbowe[348]. Postępowanie nakazowe będzie jednak wyłączone, gdy w sprawie było prowadzone śledztwo (art. 500 § 1 k.p.k. *a contrario* w zw. z art. 113 k.k.s.).

Z treści art. 339 § 3 pkt 7 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. wynika, że o skierowaniu sprawy na posiedzenie w celu rozważenia przez sąd możliwości wydania wyroku nakazowego decyduje w drodze zarządzenia prezes sądu, który zobowiązany jest sprawdzić, czy zachodzą podstawy do wydania wyroku nakazowego (art. 500 § 1 i 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) oraz czy nie istnieją ujemne przesłanki postępowania nakazowego (art. 469, 501, 646 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.)[349]. Finansowe organy postępowania przygotowawczego podejmują określone decyzje związane z rozpatrzeniem sprawy w trybie nakazowym. W akcie oskarżenia oskarżyciel może bowiem wskazać, że sprawa podlega rozpoznaniu w postępowaniu uproszczonym (nakazowym), a gdy prezes sądu uzna, że możliwe jest wydanie wyroku nakazowego, wówczas kieruje sprawę na posiedzenie w celu wydania wyroku nakazowego. Dokonana ocena ma charakter wstępny, sąd nie jest nią związany, zwłaszcza że w drodze nowelizacji przepisów k.p.k. przepis art. 332 § 1 pkt 5 stosowany odpowiednio do postępowań karnych skarbowych nie wymaga, aby akt skarżenia wskazywał właściwy tryb postępowania. Może się okazać, że sąd dojdzie do przekonania, iż wina lub okoliczności czynu budzą jednak wątpliwości, jak też że istnieje potrzeba wymierzenia innej, surowszej kary niż te, które mogą być orzeczone w postępowaniu nakazowym. Warto także zauważyć, że sformułowanie „okoliczności czynu nie budzą wątpliwości" nie oznacza, iż ustawa wymaga, aby oskarżony przyznał się do winy[350]. Mając jednak na uwadze wysoką specjalizację finansowych organów postępowania w prowadzeniu spraw karnych skarbowych, uzasadnioną zakresem zebranego w postępowaniu przygotowawczym materiału, sąd może nabrać na tej postawie przekonania, że są spełnione przesłanki z art. 500 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., dopuszczające tryb nakazowy. Organ może wykazać, że na podstawie zebranych dowodów okoliczności czynu i wina oskarżonego nie budzą wątpliwości. Ponieważ sąd wyrokuje na podstawie materiału dowodowego zgromadzonego w postępowaniu przygotowawczym (art. 500 § 1 k.p.k. w zw.

---

[348] *Ibidem*.
[349] G. Artymiak (red.), M. Rogalski (red.), *Proces karny. Część szczególna*, Warszawa 2012, s. 282.
[350] Cz. Kłak, *Przesłanki postępowania nakazowego – wybrana problematyka*, Prok. i Pr. 2005, nr 9, s. 141.

z art. 113 k.k.s.), obszerny materiał dowodowy zgromadzony przez wyspecjalizowany finansowy organ postępowania może być przekonujący dla sądu[351]. Sugestia finansowego organu odnośnie do zastosowania analizowanego trybu w celu szybszego zakończenia postępowania pojawi się w szczególności, gdy decyzja w powiązanej sprawie podatkowej już zapadnie i nie będzie celowe wydłużanie postępowania karnego skarbowego. Trzeba bowiem pamiętać o tym, że do momentu uprawomocnienia się orzeczenia o odpowiedzialności karnej skarbowej, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest zawieszony. Jeżeli decyzja wymiarowa zostanie wydana, może być zbędne przedłużanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a w związku z tym finansowy organ postępowania może dążyć do zastosowania szybszego trybu postępowania jakim jest postępowanie nakazowe. Istotne dla zbadania zależności pomiędzy stosowaniem analizowanego trybu a wydaną uprzednio decyzją wymiarową w powiązanym postępowaniu podatkowym byłyby badania statystyczne wskazujące na pozytywną korelację oraz brak lub niewielką korelację pomiędzy stosowaniem tego trybu w sytuacji, gdy decyzja podatkowa nie jest jeszcze prawomocna. Tak szczegółowe statystyki nie są jednak prowadzone przez MF, w ramach właściwej komórki (Departament Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej) stworzonej m.in. do tych celów.

Analizowany tryb szybciej niż tryb zwyczajny prowadzi do wydania orzeczenia skazującego, ponieważ sąd może rozstrzygnąć kwestię odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w drodze wyroku nakazowego, na posiedzeniu bez udziału stron. Warunkiem wydania wyroku jest spełnienie przesłanki pozytywnej tego trybu, określonej w art. 500 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., oraz brak przesłanek negatywnych przewidzianych w art. 501 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 oraz art. 171 k.k.s. Ostatni powołany przepis uzupełnia katalog przesłanek negatywnych trybu nakazowego o dwie kolejne, charakterystyczne dla postępowania karnego skarbowego, z których wynika, że analizowany tryb jest niedopuszczalny, jeżeli znajdują zastosowanie przepisy o odpowiedzialności posiłkowej lub zgłoszono interwencję co do przedmiotów podlegających przepadkowi i nie została ona cofnięta do czasu wniesienia aktu oskarżenia do sądu.

Pomimo braku obowiązku pouczenia oskarżonego o nieobowiązywaniu zakazu *reformationis in peius* w tym trybie, co jest krytykowane w literaturze[352], oskarżony może

[351] Por. M. Tużnik, *Postępowania szczególne w postępowaniu karnym skarbowym*, Warszawa 2013, s. 208.
[352] Por. *ibidem*, s. 230-231.

być świadomy skutków uchylenia wyroku nakazowego. Możliwość odmiennej oceny przez sąd stopnia winy i okoliczności wpływających na wymiar kary, prowadząca do orzeczenia kary surowszej, może oskarżonego skutecznie zniechęcać do wnoszenia środka zaskarżenia. W konsekwencji może wpływać pozytywnie na stabilizację wyroku wydanego w tym trybie.

W zakresie kar i środków karnych, dopuszczalnych do orzeczenia w analizowanym trybie art. 172 k.k.s. stanowi rozwiązanie normatywne o charakterze autonomicznym względem regulacji zamieszczonej w art. 502 k.p.k. Możliwe jest wymierzenie dotkliwej sankcji finansowej, wynoszącej nawet 200 stawek dziennych, przy czym stawka dzienna może być równa nawet wartości 28 000 zł[353].

Postępowanie w stosunku do nieobecnych (art. 117 § 1 pkt 4 k.k.s.) wskazane w tym przepisie zostało uregulowanie w kodeksie w dziale VI, poświęconym temu trybowi, w art. 173–177. Postępowanie w stosunku do nieobecnych stanowi tryb szczególny postępowania karnego skarbowego, „nakładający się na postępowanie zwyczajne" w tym sensie, że rozwiązania normatywne przewidziane we wskazanej grupie przepisów k.k.s. modyfikują przebieg postępowania zwyczajnego[354]. Istota tego postępowania szczególnego sprowadza się do możliwości jego prowadzenia i orzekania w jego ramach co do odpowiedzialności karnej skarbowej za przestępstwo lub wykroczenie sprawcy lub co do odpowiedzialności posiłkowej podczas nieobecności oskarżonego lub podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Możliwość prowadzenia postępowania jest istotna szczególnie przy oszustwach podatkowych, polegających na tworzeniu fikcyjnych podmiotów wyłudzających podatek VAT (tzw. przestępstwa karuzelowe), których organy mogą składać się z osób fikcyjnych lub nieuchwytnych. Celem postępowania w stosunku do nieobecnych nie jest uproszczenie procesu karnego skarbowego, tylko zabezpieczenie interesu finansowego w szczególności Skarbu Państwa. Chodzi bowiem o stworzenie możliwości orzekania co do przedmiotów podlegających przepadkowi w tych sytuacjach, w których sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego przebywa za granicą lub nie można ustalić jego miejsca zamieszkania lub pobytu w kraju[355].

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego „niekompletność" prawa do obrony w trakcie

---

[353] Podstawą kalkulacji jest minimalne wynagrodzenie za pracę wynoszące 2 100 zł na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2018 r., Dz. U. poz. 1747.

[354] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 407.

[355] G. Skowronek, *Tryby szczególne w postępowaniu przed sądem w świetle przepisów kodeksu karnego skarbowego*, PS 2006, nr 3, s. 75.

prowadzenia postępowania zgodnie z analizowanym trybem ma charakter czasowy i jest podyktowana postawą procesową samego oskarżonego, niepoddającego się ocenie wymiaru sprawiedliwości. Zgłoszenie się oskarżonego do organu ścigania lub sądu powoduje natychmiastową zmianę trybu na zwyczajny[356]. Ustawodawca zgodnie z zasadami racjonalności dopuścił możliwość ukarania sprawcy, w stosunku do którego toczyło się postępowanie w trybie dla nieobecnych, przewidując w art. 19 § 4 k.k.s. możliwość ograniczenia sankcji polegających wyłącznie na przepadku przedmiotów. Przepis ten jest wyrazem realizacji finansowego celu postępowania karnego skarbowego, określonego w art. 114. Oznacza to, że nawet jeżeli nie będzie możliwości zastosowania w stosunku do nieobecnego sankcji karnych, pozostanie możliwość zaspokojenia interesu w szczególności Skarbu Państwa, związanego z uchybionymi zobowiązaniami publicznoprawnymi.

Przesłanki stosowania analizowanego trybu szczególnego określa art. 173 k.k.s. Z przepisu tego wynika, że tryb jest fakultatywny, o czym świadczy użyte sformułowanie „może się toczyć". Organ procesowy, w szczególności finansowy organ postępowania, może nabrać przekonania, że sprawca przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej przebywają za granicą, a opisany stan faktyczny ma charakter stały[357]. Dla spełnienia tej przesłanki nie ma znaczenia obywatelstwo sprawcy lub pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, będącego osobą fizyczną, co znacząco rozszerza podmiotowy zakres analizowanego trybu i jest nie bez znaczenia w przypadku tzw. struktur karuzelowych, w których są zaangażowane zagraniczne podmioty. Literalna wykładnia przepisu art. 173 § 1 k.k.s. *a contrario* prowadzi do wniosku, że prowadzenie postępowania w stosunku do nieobecnych jest niedopuszczalne, jeżeli pobyt sprawcy przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej za granicą nie ma charakteru stałego. Skutkiem tej sytuacji może być zawieszenie postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 22 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.[358] Spoczywanie biegu postępowania karnego skarbowego nie powoduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega wznowieniu. Dlatego organ podatkowy może bez ryzyka przedawnienia zobowiązania podatkowego, także w powyższym przypadku prowadzić postępowanie podatkowe, zmierzające do wydania skutecznej decyzji wymiarowej.

---

[356] Wyrok z 9.7.2002 r., sygn. P 4/01, OTK-A 2002, nr 4, poz. 52.
[357] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 535.
[358] G. Skowronek, *Tryby*..., s. 76 i n.

Zgodnie z treścią art. 173 § 1 k.k.s., postępowanie w stosunku do nieobecnych jest dopuszczalne w razie wykazania, że nie jest możliwe ustalenie miejsca zamieszkania sprawcy lub miejsca jego pobytu w kraju. Ocena co do istnienia tej przesłanki powinna być poprzedzona czynnościami o charakterze sprawdzającym, a w sprawach o przestępstwa skarbowe również czynnościami poszukiwawczymi. Warto zwrócić uwagę na to, że w przypadku postępowania karnego skarbowego prowadzonego w sprawie wykroczeń skarbowych, a więc w dominującej liczbie spraw, finansowy organ postępowania nie ma możliwości poszukiwania podejrzanego. Wynika to z brzmienia art. 113 § 3 pkt 1 k.k.s., który wyłącza wprost możliwość stosowania tego środka. Oznacza to, że finansowy organ postępowania w przypadku wykroczeń skarbowych, znacznie łatwiej może wykazać przesłanki konieczności prowadzenia postępowania w analizowanym trybie niż w przypadku przestępstw skarbowych.

Przepis art. 173 § 2 k.k.s. określa przesłanki negatywne postępowania w stosunku do nieobecnych, które jest niedopuszczalne, jeżeli wątpliwości budzą wina sprawcy i okoliczności popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo istnienie podstaw odpowiedzialności posiłkowej (art. 173 § 2 pkt 1 i § 3 k.k.s.). Specyfika postępowań dotyczących przestępstw i wykroczeń skarbowych, które co do zasady wszczynane są wskutek uprzednio prowadzonej kontroli podatkowej pozwala co do zasady stwierdzić, że okoliczności popełnienia czynu są zwykle dość jasne. Jeżeli przestępstwo lub wykroczenie polega na oszustwie podatkowym, np. są to tzw. przestępstwa karuzelowe, wina sprawcy również nie powinna budzić wątpliwości. Trzeba bowiem mieć także na uwadze art. 9 k.k.s. dość szeroko określający krąg sprawców, którym możliwe jest przypisanie sprawstwa, a w konsekwencji winy w związku z zajmowaną funkcją. Można zatem wyciągnąć wniosek, że negatywne przesłanki prowadzenia postępowania w trybie dla nieobecnych, zawarte w art. 173 § 2 pkt 1 k.k.s. są rzadkie.

Kolejna negatywna przesłanka analizowanego trybu, określona w art. 173 § 2 pkt 2 k.k.s., ma zastosowanie wyłącznie do przestępstw skarbowych. W sprawach o przestępstwa skarbowe postępowanie w stosunku do nieobecnych jest niedopuszczalne, jeżeli oskarżony lub podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej ukrył się po wpłynięciu aktu oskarżenia do sądu. Ograniczenie powyższe jest podyktowane względami funkcjonalnymi i stanowi wyraz przekonania ustawodawcy, że unikanie wymiaru sprawiedliwości przez sprawcę po wniesieniu aktu oskarżenia nie powinno stać na przeszkodzie rozpatrzeniu w postępowaniu w stosunku do nieobecnych spraw najdrobniejszych, które charakteryzuje

niższy stopień społecznej szkodliwości[359]. W przypadku przestępstw skarbowych, gdy w grę wchodzi ukrywanie się podejrzanego, konieczne jest zawieszenie postępowania i zarządzenie poszukiwań (art. 278 i 279 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.)[360]. Warto podkreślić, że powyższa okoliczność nie wpływa na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, który przez cały okres spoczywania postępowania także jest zawieszony, co umożliwia wydanie skutecznej decyzji podatkowej.

Konsekwencje zastosowania analizowanego trybu są określone w art. 174 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem, w postępowaniu w stosunku do nieobecnych nie stosuje się postanowień wymagających obecności oskarżonego lub podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Powyższa zasada znajduje zastosowanie zarówno w postępowaniu przygotowawczym, jak i w postępowaniu jurysdykcyjnym[361]. W praktyce w stosunku do nieobecnych nie będą miały zastosowania regulacje k.p.k. lub k.k.s. przewidujące czynności procesowe związane z oskarżonym lub podmiotem pociągniętym do odpowiedzialności posiłkowej i wymagające ich osobistego udziału, jak: przesłuchanie wymienionych stron (art. 171 k.p.k.), przeprowadzenie konfrontacji (art. 172 k.p.k.) lub okazanie osoby z ich udziałem (art. 173 k.p.k.) czy zaznajomienie z materiałami postępowania przygotowawczego (art. 321 k.p.k.). W literaturze został wyrażony pogląd, że można w analizowanym trybie pominąć takie czynności procesowe, jak eksperyment procesowy (art. 211 k.p.k.) czy też dopuszczenie przy czynnościach z udziałem biegłego (art. 318 k.p.k.)[362]. Oznacza to, że akt oskarżenia złożony przez finansowy organ postępowania może pominąć potencjalnie istotne dowody w sprawie, a także ważną dla oskarżonego lub podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej możliwość zapoznania się z materiałem dowodowym zebranym w postępowaniu przygotowawczym.

Podjęcie postępowania w trybie dla nieobecnych następuje w drodze wydania postanowienia przez organ prowadzący postępowanie. Co do zasady każdy organ prowadzący postępowanie przygotowawcze może wydać powyższe postanowienie, przy założeniu, że zachodzą odpowiednie przesłanki. Jednak w postępowaniu przygotowawczym w sprawach o przestępstwa skarbowe postanowienie to wymaga zatwierdzenia przez prokuratora (art. 175 § 1 k.k.s.). W związku z tym ujawnia się kontrola prokuratorska nad

---

[359] Por. pkt 134 uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2375, IV kadencja Sejmu, s. 136-137, www.sejm.gov.pl
[360] Por. R. A. Stefański, *Poszukiwanie oskarżonego*, Prok. i Pr. 1997, nr 10, s. 121–122.
[361] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks…*, s. 1033.
[362] Por. M. Tużnik, *Postępowania szczególne…*, s. 306.

postępowaniem prowadzonym przez finansowy organ postępowania, przepisy nie przewidują bowiem możliwości zatwierdzenia przez nadrzędny organ finansowy. Jednak w sprawach o wykroczenia skarbowe, które pod względem ilościowym dominują w stosunku do spraw o przestępstwa skarbowe, finansowy organ postępowania może wydać odpowiednie postanowienie, bez wymogu jego zatwierdzenia w celu nadania mu skuteczności. Jednak w razie zmiany kwalifikacji prawnej z wykroczenia skarbowego na przestępstwo skarbowe zatwierdzenie staje się konieczne[363]. Uruchomienie analizowanego trybu powoduje, że w sposób istotny ulega ograniczeniu ochrona uprawnień procesowych nieobecnego oskarżonego lub pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, szczególnie w sprawie o wykroczenie skarbowe, w którym nadzoru nie sprawuje prokurator. Postanowienia o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych nie ogłasza się nieobecnej stronie, a ponadto nie podlega ono zaskarżeniu (*a contrario* art. 459 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.).

Skutkiem uruchomienia analizowanego trybu jest obowiązkowy udział jego obrońcy w postępowaniu w stosunku do nieobecnych (art. 176 k.k.s.). Udzielenie legitymacji do wyznaczenia z urzędu obrońcy dla oskarżonego lub pełnomocnika dla pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, prezesowi lub referendarzowi sądowemu sądu właściwego do rozpoznania sprawy, świadczy o tym, że obowiązek ten aktualizuje się z chwilą wydania postanowienia o zastosowaniu postępowania w stosunku do nieobecnych, niezależnie od fazy, w jakiej znajduje się proces karny skarbowy w momencie wydawania tej decyzji, a zatem także na etapie przygotowawczym[364]. Przewidziana obrona obligatoryjna w przypadku oskarżonego odnosi się zarówno do spraw o przestępstwa skarbowe, jak i do spraw o wykroczenia skarbowe.

Obowiązkowy charakter udziału obrońcy w postępowaniu w stosunku do nieobecnych niesie istotne konsekwencje wynikające z uchybienia temu obowiązkowi także na etapie przygotowawczym. W piśmiennictwie został wyrażony pogląd, że nieustanowienie w postępowaniu przygotowawczym obrońcy dla podejrzanego lub pełnomocnika dla podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej, w razie wydania w tym stadium postanowienia o rozpoznaniu sprawy w postępowaniu w stosunku do nieobecnych bez udziału obrońcy, może prowadzić do zwrócenia sprawy do uzupełnienia postępowania

[363] *Ibidem*, s. 307.
[364] T. Razowski, *Formalna i merytoryczna kontrola oskarżenia w polskim procesie karnym*, Kraków 2005, s. 261–262.

przygotowawczego[365].

Niekiedy już na samym początku postępowania przygotowawczego istnieje możliwość zastosowania trybu najbardziej skróconego, a mianowicie postępowania mandatowego (art. 117 § 3 k.k.s.). Stosowanie tego trybu nie następuje w praktyce, gdy organ nie wydał jeszcze decyzji wymiarowej, szczególnie gdy zbliża się termin przedawnienia zobowiązania podatkowego albo gdy podatnik kwestionuje należne zobowiązanie. Finansowy organ postępowania przygotowawczego zwykle stosuje ten tryb, gdy decyzja wymiarowa stała się prawomocna, ponieważ wiąże się to z przesłankami stosowania tej formy odpowiedzialności, polegającymi na braku wątpliwości co do osoby sprawcy oraz okoliczności popełnienia wykroczenia skarbowego. Trzeba zaznaczyć, że postępowanie mandatowe jest trybem fakultatywnym i skorzystanie z niego jest pozostawione decyzji organu prowadzącego postępowanie, na co wskazują przepisy k.k.s.

Postępowanie to jest bardzo uproszczone, co przejawia się jego następującymi cechami:

- nie wydaje się żadnej decyzji o jego wszczęciu;
- czynności nie protokołuje się;
- brak w nim kontradyktoryjności, organ ujawniający wykroczenie jest uprawniony do nałożenia kary grzywny w drodze mandatu karnego[366].

W kontekście powyższych uproszczeń, szczególnie dotyczących braku decyzji o wszczęciu postępowania, może pojawić się pytanie o to, czy ten tryb prowadzi do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Uwzględniając wymogi dotyczące zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego zawarte w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., które wymagają wszczęcia postępowania karnego skarbowego, bez względu na tryb tego postępowania, należałoby udzielić odpowiedzi twierdzącej. Biorąc pod uwagę szybkość tego trybu prowadzącą do wymierzenia kary, nie służy on zwykle do przedłużania terminu przedawnienia, ale powoduje skrócenie postępowania podatkowego. Oskarżony decydując się na przyjęcie mandatu, akceptuje także rozstrzygnięcie wydane w postępowaniu podatkowym.

Z zestawienia treści art. 117 § 3 z art. 117 § 1 i 2 k.k.s. wynika, że nałożenie grzywny za wykroczenie skarbowe w postępowaniu mandatowym nie stanowi orzekania o przedmiocie procesu jak ma to miejsce w przypadku trybów wskazanych w § 1 art. 117

---

[365] *Ibidem*, s. 262.
[366] M. Tużnik, *Postępowania szczególne*..., s. 327.

k.k.s. Rozwiązanie to stanowi konsekwencję założenia wyrażonego również na gruncie powszechnej procedury wykroczeniowej, zgodnie z którym orzekanie nie może być udziałem organów władzy wykonawczej posiadających uprawnienie do nałożenia grzywny w drodze mandatu karnego, ponieważ stanowi ono funkcję wymiaru sprawiedliwości, którego sprawowanie, zgodnie z wymogami zawartymi w Konstytucji RP (art. 45 i 175), jest zastrzeżone do wyłącznej kompetencji sądów[367]. Postępowanie mandatowe jest, podobnie jak analizowane szeroko w rozdziale V dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, drugim rodzajem postępowania szczególnego, którego istotę stanowi rozstrzygnięcie o odpowiedzialności karnej sprawcy za jego zgodą. Z tego powodu ustawodawca umieścił obydwa postępowania w jednym dziale k.k.s., zatytułowanym „Pociągnięcie do odpowiedzialności za zgodą sprawcy".

Na gruncie aktualnych przepisów nie ma wątpliwości, że postępowanie mandatowe jest dopuszczalne pomimo uprzedniego wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawie o wykroczenie skarbowe w danej sprawie. Postępowanie przygotowawcze może być zatem wszczynane prewencyjnie, w celu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego lub wykonania czynności przewidzianych na gruncie procedury karnej skarbowej. Finansowy organ postępowania może zatem wszcząć postępowanie przygotowawcze w sprawie, informując podatnika, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania ulega zawieszeniu, aby wydać decyzję wymiarową nawet na krótko przed okresem przedawnienia. Dodatkowo pozyskane w trakcie postępowania przygotowawczego materiały dowodowe mogą być wykorzystane w postępowaniu podatkowym na zasadach przewidzianych w art. 180 i 181 o.p. Wszczęcie postępowania przygotowawczego zapewni organowi wystarczający czas na przeprowadzenie postępowania podatkowego i wydanie decyzji wymiarowej. Po określeniu egzekwowalnego zobowiązania podatkowego możliwe będzie zakończenie postępowania karnego skarbowego w drodze postępowania mandatowego w sprawie o wykroczenie skarbowe[368]. W literaturze można spotkać pogląd uznający, że wydanie mandatu karnego stanowi inną okoliczność wyłączającą ściganie karne, w konsekwencji w celu zakończenia postępowania karnego skarbowego powinno dojść do wydania postanowienia o umorzeniu postępowania na podstawie art. 17 § 1 pkt 11 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.[369] Mając na uwadze cel postępowania mandatowego,

[367] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks…*, s. 606.
[368] Z. Gostyński, *Kodeks karny skarbowy – wprowadzenie*, Kraków 1999, s. 185.
[369] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 463.

polegający m.in. na odformalizowaniu i usprawnieniu postępowania w sprawach o wykroczenia skarbowe, ostatni z przedstawionych poglądów wydaje się zbyt restrykcyjny w kontekście kończenia postępowania przygotowawczego.

Przepis art. 137 k.k.s. określa pozytywne i negatywne przesłanki rozstrzygnięcia o odpowiedzialności w analizowanym trybie. Do przesłanek pozytywnych należy zaliczyć brak wątpliwości co do osoby sprawcy i okoliczności popełnienia wykroczenia skarbowego. Wymogi wynikające z tej przesłanki tłumaczą praktyczne przypadki wdrażania trybu mandatowego przez finansowe organy postępowania. Sprawcy są karani mandatami, gdy decyzja wymiarowa w sprawie podatkowej jest już zwykle prawomocna. Na tym etapie sprawy w świetle informacji uzyskanych przez organ poza wszelkimi wątpliwościami pozostaje fakt popełnienia wykroczenia skarbowego oraz sprawstwo określonej osoby. Podobnie jak przy skazaniu w trybie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, do zastosowania postępowania mandatowego nie jest konieczne przyznanie się określonej osoby do popełnienia czynu zabronionego, decyduje bowiem wola sprawcy o przyjęciu tej formy odpowiedzialności. Zgoda sprawcy wykroczenia skarbowego powinna być wyrażona w formie opatrzenia podpisem dokumentu mandatu karnego. Warto zasygnalizować, że w obliczu możliwości wszczęcia przez organ postępowania karnego skarbowego na ogólnych zasadach i skierowania sprawy do sądu w związku ze złożonym aktem oskarżenia, sprawcy z reguły decydują się na poniesienie odpowiedzialności w trybie mandatowym. Organ na podstawie art. 137 § 4 k.k.s. jest zobligowany do pouczenia sprawcy o skutkach niewyrażenia zgody na przyjęcie mandatu, a zatem o treści art. 139 § 1 k.k.s., przewidującego, że w razie braku zgody sprawa podlega rozpoznaniu na zasadach ogólnych. W związku z tym sprawcy zwykle wyrażają zgodę na poniesienie odpowiedzialności w trybie mandatowym. Ze statystyk wynika, że w 2010 r. 87,4% spraw w sprawie o „przestępstwo" lub wykroczenie skarbowe zakończyło się w trybie mandatowym[370]. Nałożenie grzywny w formie mandatu pozwala na pozyskanie dodatkowych, poza wyegzekwowanym zobowiązaniem podatkowym, środków dla Skarbu Państwa.

Kolejną pozytywną przesłanką stosowania trybu mandatowego jest ustalenie przez organ postępowania przygotowawczego, że nie zachodzi potrzeba orzeczenia kary surowszej niż określona w art. 48 § 2 k.k.s., a więc kary grzywny przekraczającej podwójną wysokość minimalnego wynagrodzenia.

[370] Protokół kontroli MF, przeprowadzonej w okresie od 1.9.2011 r. do 31.10.2011 r., s. 4, www.mf.gov.pl

Przepisy dotyczące postępowania mandatowego zawierają także negatywne przesłanki wykluczające stosowanie analizowanego trybu. Jest on niedopuszczalny, gdy w związku z wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, chyba że do chwili przyjęcia mandatu karnego wymagalna należność została w całości uiszczona. Wymóg powyższy wpływa motywująco na sprawcę uregulowania należności publicznoprawnej wynikającej z decyzji podatkowej, przy założeniu, że ma on wolę zakończenia postępowania w tym trybie. Uregulowanie należności będzie prowadzić, co do zasady, do uprawomocnienia się decyzji podatkowej, co jest istotną korzyścią także dla organu podatkowego, który nie musi prowadzić trybu odwoławczego. Sprawca jeśli wyrazi zgodę na przyjęcie mandatu, raczej nie będzie kwestionował rozstrzygnięcia w sprawie podatkowej, składając odwołanie. Przesłanka o uiszczeniu należności wskazuje ponadto na przewagę funkcji egzekucyjnej nad represją w prawie karnym skarbowym i służy zabezpieczeniu realizacji finansowoprawnego interesu publicznego w procesie karnym skarbowym.

Postępowania mandatowego nie stosuje się także wówczas gdy zachodzi zbieg przepisów określony w art. 7 § 1 k.k.s. (kumulatywny zbieg przepisów), a ten sam czyn sprawcy wykroczenia skarbowego wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa skarbowego. Przesłanka ta potwierdza założenie postępowania mandatowego, że postępowanie to znajduje zastosowanie jedynie w sprawach o wykroczenia skarbowe. Wniosek ten poodaje w wątpliwość rzetelność przytoczonych powyżej statystyk prowadzonych przez MF. Warto zaznaczyć, że wydaniu mandatu karnego nie stoi na przeszkodzie fakt, iż czyn wyczerpuje znamiona kilku wykroczeń skarbowych[371].

Analizowanego postępowania nie stosuje się też wtedy, gdy za wykroczenie skarbowe należałoby orzec przepadek przedmiotów. Chodzi o obligatoryjny przepadek przedmiotów przewidziany w części materialnej k.k.s. W przypadku fakultatywnego przepadku przedmiotów dopuszczalność nałożenia grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenie skarbowe jest uzależniona od oceny organu prowadzącego postępowanie. Konstrukcja tej przesłanki wzmacnia decyzyjność organu w zakresie odmowy zastosowania tego trybu, w razie uznania przez ten organ, że orzeczenie przepadku jest w tym przypadku niezbędne. Postępowanie mandatowe zostaje wtedy wykluczone, a sprawa wymaga rozpoznania w jednym z postępowań wymienionych w art. 117 § 1 k.k.s.[372]

---

[371] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy*..., 2009, s. 466.
[372] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks*..., s. 816.

Przepisy k.k.s. przewidują dwa rodzaje mandatów: wydawany ukaranemu po uiszczeniu kary grzywny bezpośrednio na ręce podmiotu, który ją nałożył, tzw. gotówkowy oraz kredytowany, wydawany za potwierdzeniem odbioru ukaranemu, na którym spoczywa obowiązek uiszczenia nałożonej grzywny w terminie 7 dni od dnia przyjęcia mandatu. Zasadą w postępowaniu karnym skarbowym jest ukaranie w drodze mandatu karnego kredytowanego, wydawanego ukaranemu za pokwitowaniem odbioru. Z chwilą pokwitowania jego odbioru staje się on prawomocny. Atrybut prawomocności w przypadku mandatu karnego oznacza, że wywołuje on skutki *rei iudicatae*, a zatem w sprawie o wykroczenie skarbowe, w której go wydano, wygasa prawo oskarżyciela do wniesienia aktu oskarżenia do sądu[373]. Uprawnienie to może jednak się odrodzić w razie uchylenia mandatu w trybie i na warunkach przewidzianych w art. 140 k.k.s.[374]

Uchylenie prawomocnego mandatu uregulowane w art. 140 k.k.s. stanowi nadzwyczajny środek zaskarżenia, tyle że dotyczący rozstrzygnięcia wydanego przez organ niesądowy, a nie orzeczenia sądu[375]. Skuteczne uchylenie nie prowadzi jednak do zmiany rozstrzygnięcia na gruncie zobowiązania podatkowego, a przesłanki uchylenia mandatu zwykle nie dają podstaw do zaskarżenia decyzji podatkowej. Mandat podlega natychmiastowemu uchyleniu, gdy nałożono go na osobę, która nie podpisała mandatu karnego, lub na osobę, która nie ponosi odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe. Drugą z tych podstaw należy identyfikować z sytuacjami, w których grzywna została nałożona na osobę niebędącą w ogóle sprawcą danego wykroczenia skarbowego lub na osobę, której ze względu na wiek lub niepoczytalność nie można przypisać winy w związku z czynem zabronionym jako wykroczenie skarbowe, za który została nałożona na nią grzywna. Trzeba jednak pamiętać, że sprawca w rozumieniu k.k.s. nie musi być osobą, która faktycznie dokonała danego czynu objętego odpowiedzialnością za wykroczenie. Przepis art. 9 § 3 k.k.s. wskazuje na krąg osób odpowiadających jak sprawca, które na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmują się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi podatnika. Nie obejmuje ona natomiast sytuacji, w których „nieponiesienie" odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe miałoby wynikać np. z działania w błędzie co do faktu (art. 10 § 1 k.k.s.) czy w błędzie co

[373] *Ibidem*, s. 467.
[374] *Ibidem*.
[375] T. Grzegorczyk, *Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia*, Warszawa 2012, s. 342.

do karalności (art. 10 § 4 k.k.s.) lub np. stanowiłoby konsekwencję znikomej społecznej szkodliwości popełnienia czynu zabronionego[376].

Wartą uwagi przesłanką uchylenia prawomocnego mandatu jest nałożenie nim grzywny przekraczającej dopuszczalną jej wysokość, czyli dwukrotność miesięcznego minimalnego wynagrodzenia. Mandat ulega częściowemu uchyleniu, w zakresie kary grzywny przekraczającej ten próg. Przesłanka powyższa wprowadzona do k.k.s. wskazuje, iż w praktyce zdarzały się przypadki, że finansowe organy postępowania nakładały wyższe grzywny niż dopuszczalne w analizowanym trybie, wykorzystując tym samym postępowanie do realizacji celu fiskalnego. Nie jest ponadto wykluczone, że sprawca pomimo wystąpienia tej przesłanki prowadzącej do uchylenia mandatu, nie wystąpi z wnioskiem o jego uchylenie, aby nie wejść w konflikt z organem podatkowym, który mógłby doprowadzić do rozszerzenia kontroli lub postępowania podatkowego na inne potencjalne kwestie podatkowe u podatnika. Częściowe uchylenie mandatu powoduje obowiązek zwrotu przez organ pobranej kwoty.

Przesłanki uchylenia mandatu dotyczą skrajnych przypadków, przepisy nie uwzględniają bowiem takich zdarzeń, jak wydanie mandatu kwalifikującego czyn na podstawie innego przepisu niż wskazany przez organ procesowy, lub brak legitymacji organu postępowania przygotowawczego lub jego przedstawiciela do wydania mandatu karnego. Możliwie ograniczone przypadki prowadzące do uchylenia mandatu ułatwiają utrzymanie w mocy pociągnięcia do odpowiedzialności w tej formie.

Termin do skutecznego wniesienia przez ukaranego wniosku o uchylenie prawomocnego mandatu karnego wynosi 7 dni i jest liczony od daty przyjęcia mandatu. Uchybienie mu powoduje, że wniosek ukaranego nie wywołuje skutków prawnych. Termin ten ma charakter zawity[377], co w połączeniu z jego okresem zapadalności prowadzi do skutecznego pociągnięcia do odpowiedzialności sprawcy w tym trybie.

Organ postępowania przygotowawczego powinien pouczyć ukaranego o obowiązku uiszczenia nałożonej kary grzywny w terminie 7 dni od daty przyjęcia mandatu oraz o skutkach niedopełnienia tego obowiązku. Konsekwencję nieuiszczenia w terminie grzywny nałożonej w drodze mandatu karnego stanowi wszczęcie egzekucji w trybie przepisów dotyczących postępowania egzekucyjnego w administracji (art. 187 § 2 k.k.s.).

---

[376] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks*..., s. 824.
[377] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks*..., s. 1231.

4. Dowody w sprawach podatkowych

Przepis art. 180 § 1 o.p. stanowi, że jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Oznacza to tzw. otwartą koncepcję dowodową postępowania podatkowego[378]. Organ może dopuścić dowód nie tylko wtedy, gdy będzie miał pewność, że przyczyni się on do wyjaśnienia sprawy, ale także wtedy, gdy wystąpi prawdopodobieństwo ustalenia stanu faktycznego[379].

Przepis art. 181 o.p. wskazuje, że zakres środków dowodowych w postępowaniu podatkowym jest otwarty. Ustawa wymienia np.: księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej.

Z przepisu wynika, że dowodem może być w szczególności materiał zgromadzony w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Pojawia się wątpliwość, czy dopuszczenie dowodu niezgodnego z przepisami Kodeksu postępowania karnego na podstawie art. 168a k.p.k. powoduje, że dowód ten można uznać za zgromadzony w toku postępowania karnego, w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Wydaje się, że należałoby udzielić odpowiedzi twierdzącej. Dopuszczenie dowodu uzyskanego niezgodnie z przepisami k.p.k., a nawet za pomocą czynu zabronionego oznacza, że dowód ten znajduje się w aktach sprawy, a zatem został zgromadzony w sprawie karnej skarbowej. W literaturze można znaleźć stanowisko opowiadające się za ograniczeniem możliwości dokonywania rozstrzygnięcia w oparciu o materiał dowodowy, szczególnie z osobowych źródeł dowodowych, zgromadzony w innym postępowaniu. Argumentem przemawiającym za takim stanowiskiem jest brak czynnego udziału strony postępowania podatkowego w przeprowadzeniu dowodu[380]. Z tym stanowiskiem trudno się zgodzić, ponieważ z uwagi na zasadę tajności postępowania przygotowawczego zasadniczo wszystkie dowody pochodzące z postępowania karnego skarbowego byłyby wykluczone na gruncie postępowania podatkowego. Powodowałoby to niecelowość wprowadzania do art. 181 o.p. możliwości wykorzystania materiałów zgromadzonych w toku postępowania karnego albo

[378] Por. wyrok NSA w Warszawie z 9.3.1989 r., sygn. II SA 961/88, ONSA 1989, nr 1, poz. 33.
[379] Por. wyrok WSA w Gdańsku z 8.1.2009 r., sygn. III SA/Gd 324/08, LEX nr 485886.
[380] Por. D. Strzelec, *Dowody sprzeczne z prawem w postępowaniu podatkowym*, PP 2009, nr 1, s. 44.

postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Takie stanowisko potwierdza orzecznictwo, zgodnie z którym w szczególności nie istnieje prawny nakaz powtarzania w postępowaniu podatkowym przesłuchania świadka zeznającego uprzednio w postępowaniu karnym[381]. Przyjmuje się natomiast możliwość żądania powtórzenia takiego przesłuchania, ale tylko wówczas, gdy zainteresowana strona wskaże na konkretne istotne okoliczności faktyczne niezbędne do wyjaśnienia sprzeczności w tych zeznaniach w porównaniu z dotychczasowym zebranym materiałem dowodowym[382]. Możliwość wykorzystania dowodów pochodzących z innych postępowań dotyczy wszystkich rodzajów dowodów. W jednym z wyroków uznano, że art. 181 o.p. nie nakłada na organy podatkowe obowiązku bezpośredniego przeprowadzania dowodów, lecz przyjmuje zasadę pośredniości w postępowaniu dowodowym polegającą na tym, że ustalenie stanu faktycznego jest możliwe na podstawie dowodów przeprowadzonych przez inny organ w innym postępowaniu, nawet w postępowaniu karnym, które nawet nie musi być zakończone[383]. Zasada bezpośredniości w przypadku dowodów przeprowadzonych w innych postępowaniach, a tym samym bez udziału strony, jest realizowana w sprawie podatkowej przez zaznajomienie strony z tymi dowodami i umożliwienie wypowiedzenia się w ich zakresie, a także przedstawienia kontrdowodów[384].

Organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe dokonuje oceny prawdziwości twierdzeń o faktach uzyskanych na podstawie środków dowodowych pochodzących z materiału dowodowego zgromadzonego przez inny organ samodzielnie, zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów[385]. Warto zaznaczyć, że zgodnie z modelem przyjętym w postępowaniu przygotowawczym w sprawach karnych skarbowych, finansowe organy postępowania przygotowawczego co do zasady są także organem prowadzącym sprawę podatkową. Ocena środków dowodowych zgromadzonych w toku postępowania karnego skarbowego dotyczy materiału zebranego przez ten sam organ. Organ podatkowy dokonuje zatem oceny materiału zebranego na potrzeby sprawy karnej skarbowej, który jest wykorzystywany w sprawie podatkowej. Zwraca uwagę, że ocena tego samego materiału

---

[381] Wyrok WSA w Poznaniu z 13.3.2014 r., sygn. III SA/Po 284/13, LEX nr 1458368; S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa*. *Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1066.
[382] Wyrok WSA w Poznaniu z 20.3.2014 r., sygn. III SA/Po 338/13, LEX nr 1458377.
[383] Wyrok WSA w Warszawie z 21.11.2013 r., sygn. VIII SA/Wa 612/13, LEX nr 1408047; wyrok NSA w Warszawie z 26.2.2014 r., sygn. I FSK 537/13, LEX nr 1491108; wyrok NSA w Warszawie z 7.10. 2011 r., sygn. I FSK 1437/10, LEX nr 1069255.
[384] S. Babiarz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja* …, s. 1067.
[385] Por. A. Hanusz, P. Czerski, *Glosa do wyroku WSA z 4.08.2005 r., I SA/Go 167/05*, Pr. i Pod. 2009, nr 8, s. 33.

wykonywana w sprawie podatkowej może być naznaczona oceną tego materiału dokonaną w sprawie karnej skarbowej.

W sprawach karnych skarbowych czynność przesłuchania nie jest traktowana jako dowód podstawowy, jak w przypadku przestępstw powszechnych, z uwagi na obszerny materiał pochodzący z postępowań podatkowych mających formę dokumentów oraz zeznań podatkowych, który może być wykorzystany w sprawie karnej skarbowej. Jednak przeprowadzenie konfrontacji (art. 172 k.p.k.) oraz okazania (art. 173 k.p.k.) może doprowadzić do pozyskania istotnych materiałów dowodowych, szczególnie w przypadkach badania fikcyjnych transakcji. Zachowanie się osób przesłuchiwanych podczas konfrontacji, zwłaszcza argumentacja towarzysząca ich wypowiedziom, sposób wysławiania się, mimika, emocjonalność wypowiedzi stanowią ważne elementy ocenne, które poparte ustaleniami wynikającymi z materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie mogą stanowić lepszą podstawę do uwiarygodnienia danego źródła dowodowego niż przyznanie racji przeciwnikowi[386]. Przesłuchanie konfrontacyjne umożliwia wyjaśnienie sprzeczności, które mogą powstać pomiędzy złożonymi uprzednio oświadczeniami dowodowymi, które odnoszą się do faktów mających istotne znaczenie w konkretnej sprawie karnej. Przesłuchanie konfrontacyjne jest czynnością fakultatywną, uzależnioną od oceny organu procesowego, także w przypadku wystąpienia sprzeczności w oświadczeniach dowodowych[387]. Warunkiem prawidłowej realizacji czynności konfrontacji jest spełnienie czterech podstawowych zasad: jedności czasu, miejsca, przedmiotu oraz dokumentacji przesłuchania[388]. Zachowanie tych warunków może pozwolić w szczególności na ustalenie, która z osób w spółce zajmowała się tworzeniem fikcyjnej dokumentacji, lub na stwierdzenie, czy udokumentowane transakcje faktycznie miały miejsce. Przesłuchanie konfrontacyjne jest najskuteczniejsze, gdy rozstrzygnięcie sprzeczności następuje pomiędzy dwoma osobami[389]. W postępowaniu podatkowym, które nie przewiduje takiej samej, a nawet podobnej czynności dowodowej, ustalenie istotnych dla sprawy faktów może być utrudnione lub nawet niemożliwe. W literaturze zwraca się także uwagę na możliwość uzyskania efektu psychologicznego konfrontacji, przy założeniu, że jedną z konfrontowanych osób jest podejrzany. Przebieg konfrontacji może wywrzeć tak silne

[386] J. Kwieciński, *Konfrontacja – czynność pozorna czy dowodowo skuteczna*, WPP 1997, nr 2, s. 2.
[387] D. Jagiełło, *Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 3 października 2012 r., II AKa 260/12,* Ius Novum 2013, nr 4, s. 148-158.
[388] Por. D. Jagiełło, *Przesłuchanie jako czynność dowodowa*, Warszawa 2017, s. 349-350.
[389] *Ibidem*, s. 352.

wrażenie na podejrzanym, że pod jego wpływem zmieni on swoją dotychczasową postawę i odrzuci realizowaną taktykę przeczenia oczywistym faktom[390].

W sprawach karnych skarbowych, na etapie postępowania przygotowawczego można zastosować okazanie. Jest to czynność równocześnie kryminalistyczna i procesowa, polegająca na jednoczesnym przedstawieniu jakiejś osobie (świadkowi lub podejrzanemu) grupy przedmiotów w celu stwierdzenia przez tę osobę, czy znajduje się w niej taki przedmiot, z którym się wcześniej zetknęła[391]. W wyniku okazania sprawcy można potwierdzić albo wykluczyć, że osoba ta w szczególności w sposób nieformalny organizowała działalność lub określony zakres działalności. Okazanie przedmiotu może natomiast prowadzić do ustalenia, czy służył on do popełnienia przestępstwa. Istotny może być także cel uboczny okazania, polegający na efekcie psychologicznym[392].

---

[390] *Ibidem*, s. 355.
[391] M. Ciarka, *Okazanie głosu*, Prok. i Pr. 2010, nr 7-8, s. 133.
[392] Por. D. Jagiełło, *Przesłuchanie…*, s. 364.

Rozdział V
Zakończenie postępowania przygotowawczego

1. Sporządzenie aktu oskarżenia

Wniesienie aktu oskarżenia jest jednym ze sposobów zakończenia postępowania przygotowawczego[393]. Do wniesienia aktu oskarżenia zobowiązane są w szczególności finansowe organy postępowania przygotowawczego, zarówno w sprawach o przestępstwo jak i o wykroczenie karne skarbowe. W doktrynie finansowe organy postępowania nazywa się mianem „ubocznych"[394]. Akt oskarżenia może złożyć także prokurator, jeżeli śledztwo jest prowadzone przez ten organ albo gdy przejął on dochodzenie. Inne niefinansowe organy postępowania przygotowawczego (Policja, Straż Graniczna, ABW, CBA), gdy prowadzą dochodzenie, mogą sporządzić akt oskarżenia, ale wymaga on zatwierdzenia i wniesienia przez prokuratora (art. 331 § 1 w zw. z art. 312 k.p.k. i z art. 113 k.k.s. oraz art. 150 § 1 k.k.s.).

Wniesienie aktu oskarżenia nie powoduje odwieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, który po wniesieniu nadal spoczywa. Wznowienie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wywołuje dopiero prawomocne zakończenie postępowania karnego skarbowego.

Podstawy do wniesienia aktu oskarżenia, które uzasadniają moment podjęcia decyzji co do jego wniesienia, są uznaniowe (*arg. ex* art. 322 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Wniesienie aktu oskarżenia jest rezultatem własnej prognozy organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze, opartej na tymczasowej ocenie faktycznej i prawnej sprawy, prowadzącej do wniosku, że prawdopodobnie złoży wniosek o skazanie oskarżonego, który zostanie przez sąd uwzględniony[395]. Organ powinien być „subiektywnie przekonany" lub posiadać „moralną pewność", że stopień prawdopodobieństwa skazania jest na tyle wysoki, że doprowadzi do skazania[396]. Organ postępowania przygotowawczego nie ma także ograniczeń związanych z zasadą domniemania niewinności oskarżonego, wyrażoną w art. 5

---

[393] Do innych sposobów zalicza się: wniosek o skazanie bez przeprowadzania rozprawy z art. 335 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113), wniosek o warunkowe umorzenie postępowania z art. 336 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), wniosek o umorzenie śledztwa i zastosowanie środków zabezpieczających z art. 324 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.).
[394] E. Kruk, *Skarga oskarżycielska…*, s. 19.
[395] J. Skorupka (red.), *Kodeks…*, s. 799.
[396] R. Kmiecik, *Akt oskarżenia jako pisemna forma skargi oskarżyciela publicznego*., Prok. i Pr. z 2010, nr 1-2, s. 115.

§ 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Organ nie „uznaje" oskarżonego za niewinnego, tylko „uważa", i tak go powinien traktować, co nie musi oznaczać, że nie jest uprawniony do subiektywnego przekonania o prawdopodobnym skazaniu i że powinien myśleć, że oskarżony jest niewinny. Zasada domniemania niewinności nie wiąże organu w możliwości złożenia aktu oskarżenia, tylko nakazuje obiektywnie traktować jako osobę niewinną, dopóki nie zapadnie prawomocny wyrok stwierdzający taką winę[397].

Ponadto przy ustalaniu przez organ postępowania przygotowawczego istnienia podstaw do wniesienia aktu oskarżenia w oparciu o zebrany, zabezpieczony i tylko w niezbędnym zakresie utrwalony materiał dowodowy (art. 297 § 1 pkt 5 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), nie znajduje zastosowania zasada *in dubio pro reo*. Wynika to z istoty tej zasady, którą stosuje się w przypadku pojawienia się niedających się usunąć wątpliwości (art. 5 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), a więc po wyczerpaniu w pełni możliwości dowodowych, co na etapie postępowania przygotowawczego nie ma miejsca. Wniesienie aktu oskarżenia dopiero otwiera możliwość prowadzenia postępowania dowodowego na etapie przewodu sądowego[398]. Dlatego organ postępowania składając do sądu akt oskarżenia może usprawiedliwić możliwą dowolność oraz ewentualny brak wnikliwości w zebranym materiale, że w jego przekonaniu postępowanie dowodowe na etapie postępowania przygotowawczego jest zupełne. Powyższe oznacza, że prowadzenie postępowania przygotowawczego przez finansowe organy postępowania, nawet jeżeli kończy się złożeniem aktu oskarżenia, nie wymaga od organu szczególnej aktywności. Postępowanie do tego momentu może się toczyć w sposób formalny, mający na celu zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Przepis art. 331 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) przewiduje dla organu postępowania przygotowawczego 14-dniowy termin od daty zamknięcia śledztwa albo od daty otrzymania aktu oskarżenia sporządzonego przez Policję na podjęcie decyzji co do sporządzenia aktu oskarżenia lub zatwierdzenia aktu sporządzonego przez inny organ. Decyzja może polegać także na wydaniu postanowienia o umorzeniu, zawieszeniu albo o uzupełnieniu śledztwa lub dochodzenia.

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

[397] Post. SN z 3.8.2011 r., sygn. III KK 79/11, Legalis nr 457232.
[398] J. Skorupka (red.), *Kodeks…*, s. 799.

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 i wnosi do sądu prokurator.

Jeżeli podejrzany jest tymczasowo aresztowany, termin zostaje skrócony do 7 dni (art. 331 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). W literaturze przyjmuje się, że chodzi o podejrzanego aresztowanego w tej, a nie w innej sprawie, podobnie jak ma to miejsce w przypadku określonym w § 4 art. 331 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.)[399]. Jest zatem możliwość niezachowywania 7-dniowego terminu, bez istotnych konsekwencji, jeżeli podejrzany jest tymczasowo aresztowany w związku z inną sprawą, w szczególności gdy tymczasowe aresztowanie ma miejsce w związku z przestępstwem powszechnym.

Niedochowanie terminu z art. 155 k.k.s., podobnie jak analogicznej regulacji w powszechnej procedurze karnej zawartej w art. 331 k.p.k., nie rodzi negatywnych skutków dla organu postępowania przygotowawczego. Terminy te mają jedynie charakter terminów instrukcyjnych, których przekroczenie przez organ postępowania przygotowawczego nie powoduje braku możliwości złożenia skargi. Finansowy organ postępowania przygotowawczego, może bez wpływu dla zawieszonego biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, opóźniać moment złożenia skargi. W orzecznictwie przyjmuje się, że odrzucenie literalnej wykładni art. 331 i przyjęcie, że terminy określone w jego § 1 i § 3 mają charakter wiążący, a ich przekroczenie prowadzi do wygaśnięcia prawa do skargi, byłoby niedopuszczalnym wyręczaniem ustawodawcy. Interpretując przepis art. 331 § 1 i § 3 k.k.s. (155 k.k.s.) trzeba mieć bowiem na względzie to, że ustawodawca nie określił żadnych procesowych konsekwencji przekroczenia terminów do wniesienia aktu oskarżenia lub podjęcia przez prokuratora innej, ekwiwalentnej czynności procesowej[400].

Konsekwencje, które może ponieść finansowy organ postępowania przygotowawczego, mogą odnieść skutek jedynie na gruncie służbowym. W sytuacjach przewlekłości postępowania znajduje zastosowanie ustawa z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki[401]. Postępowanie o konsekwencjach służbowych jest

[399] Red. J. Skorupka, *Kodeks…*, s. 800.
[400] Wyrok SN z 30.9.2009 r., sygn. I KZP 1/09, OSNKW 2009, nr 12, poz. 99.
[401] Dz. U. Nr 179, poz. 1843 ze zm.; t.j.: Dz. U. z 2018 r. poz. 75.

jednak niezależne od toczącego się postępowania przygotowawczego, które prowadzi do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, pomimo naruszenia przepisów proceduralnych określonych w k.k.s. Ponadto zakres stosowania ustawy o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sadowym bez nieuzasadnionej zwłoki może być bardzo ograniczony w sprawach karnych skarbowych. Z przepisu art. 1 ust. 1 powyższej ustawy wynika, że reguluje ona zasady i tryb wnoszenia oraz rozpoznawania skargi na przewlekłość postępowania spowodowaną działaniem lub zaniechaniem prokuratora prowadzącego lub nadzorującego postępowanie przygotowawcze. Postępowania przygotowawcze, prowadzone przez finansowe organy postępowania przygotowawczego w formie dochodzenia z zasady są prowadzone pod nadzorem finansowego organu nadrzędnego, a nie prokuratora (art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s.). Tego typu postępowania byłyby zgodnie z literalną wykładnią przepisów wyłączone spod regulacji przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r.

Ściganie może zostać rozszerzone o pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej w stosunku do kary grzywny grożącej sprawcy przestępstwa (art. 124 k.k.s.). Wniosek w zakresie, pociągnięcia do odpowiedzialności posiłkowej, powinien być wniesiony wraz z aktem oskarżenia (art. 155 § 5 k.k.s.). Odpowiedzialność posiłkowa jest wyrazem realizacji celu fiskalnego, wyrównania uszczerbku finansowego, przewidzianego w art. 114 k.k.s. Wzmocnienie tego celu jest ponadto realizowane wynikającym z art. 24 § 5 k.k.s. obowiązkiem złożenia przez prokuratora lub finansowy organ postępowania wniosku o zwrot korzyści majątkowej na rzecz Skarbu Państwa, przez podmiot, który jest odpowiedzialny posiłkowo (niezależnie od odpowiedzialności sprawcy za dokonanie przestępstwa karnego skarbowego).

Przepisy Kodeksu karnego skarbowego przewidują autonomiczną w stosunku do k.p.k. instytucję skazania bez rozprawy, uregulowaną w art. 156 k.k.s., prowadzącą do redukcji postępowania dowodowego. Instytucja ta stanowi przejaw konsensualnego sposobu rozwiązywania konfliktów, wynikających z popełnionych przestępstw lub wykroczeń karnych skarbowych, której celem jest usprawnienie i przyśpieszenie postępowania[402].

Regulacja w sposób autonomiczny w stosunku do art. 335 k.p.k. określa zasady występowania z wnioskiem o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy, co może prowadzić do rozszerzenia zakresu jej stosowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia

[402] S. Steinborn, *Porozumienia w polskim procesie karnym*, Kraków 2005, s. 57 i n.

skarbowe, wskutek wykorzystania odrębnych środków karnych oraz konieczności zagwarantowania wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa[403]. Sprawniejsze stosowanie wniosku o skazanie bez rozprawy, może wynikać także z braku wymogu, aby wniosek taki stanowił integralną treść aktu oskarżenia. Możliwe jest zatem sporządzenie aktu oskarżenia i dołączenie przedmiotowego wniosku przez prokuratora wnoszącego akt, sporządzany uprzednio przez finansowy organ postępowania w śledztwie (art. 155 § 2 k.k.s) lub akt oskarżenia przygotowany przez niefinansowy organ postępowania, który prowadził dochodzenie (art. 331 § 1 i art. 312 oraz art. 663 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), już po uzgodnieniu z podejrzanym warunków wniosku.

Złożenie takiego wniosku wymaga zgody oskarżonego, która potwierdza uzgodnienie kary lub środka karnego za zarzucane przestępstwo skarbowe lub wykroczenie. Jednak zgoda oskarżonego nie jest równoznaczna z przyznaniem się do winy, a przesłanki wskazane w art. 156 k.k.s. takiego wymogu nawet nie przewidują[404]. Powyższe warunki mogą skłaniać oskarżonego do złożenia wniosku, w celu szybszego zakończenia postępowania. Organ podatkowy może także założyć, że oskarżony nie zakwestionuje wymiarowej decyzji w powiązanej sprawie podatkowej. Skazanie bez rozprawy może być narzędziem do szybkiego realizacji celu k.k.s. określonego w art. 114. Kiedy okoliczności sprawy są wyjaśnione, a sprawca godzi się na przedmiotowy tryb, finansowy organ postępowania może uzyskać dodatkowe wpływy z tytułu kar i grzywien, orzeczone w postępowaniu karnym skarbowym. Są to bowiem środki wykraczające poza wartość samego zobowiązania podatkowego uiszczonego przez sprawcę. Redukcja postępowania dowodowego nie przewiduje możliwości wyrażenia zgody na ten tryb, jeżeli w związku z przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, a nie została ona w całości uiszczona. Sąd uzależnia bowiem uwzględnienie wniosku, od uiszczenia wymagalnej należności w całości, w wyznaczonym terminie.

Wniosek o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy może być złożony, jeżeli okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie budzą wątpliwości, a postawa oskarżonego wskazuje, że cele postępowania zostaną osiągnięte. W sprawach karnych skarbowych dotyczących zobowiązań podatkowych przesłanka rozpoznania okoliczności popełnienia czynu co do zasady jest spełniona, ponieważ postępowanie karne skarbowe

[403] M. Stepanów, *Konsensualne rozstrzyganie w sprawach karnych skarbowych,* Prok. i Pr. 2001, nr 11, s. 77.
[404] S. Steinborn, *Porozumienia…*, s. 262 i n.

zwykle jest wszczynane wskutek uprzedniego wszczęcia postępowania podatkowego, a często także już po jego zakończeniu. Pozwala to na wnikliwe przeanalizowanie stanu faktycznego i dokładne ustalenie okoliczności. Brak wątpliwości co do okoliczności popełnienia czynu uznaje się za spełniony, jeżeli w świetle zebranych dowodów, poza wątpliwościami pozostaje fakt popełnienia przestępstwa przez oskarżonego oraz wszelkie okoliczności dla przyjęcia jego sprawstwa[405]. Podkreślić należy, że w art. 9 k.k.s. jasno określa się krąg sprawców. Ponadto ocena postawy oskarżonego oraz spełnienia celów postępowania jest subiektywna i może być pozytywna, jeżeli organ chciałby przyspieszyć postępowanie karne skarbowe stosując analizowany tryb. Cel finansowy postępowania wskazany w art. 114 k.k.s. jest z założenia, z uwagi na przesłanki stosowania analizowanej instytucji, spełniony. Sąd jest bowiem zobowiązany uzależnić uwzględnienie wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy od uiszczenia należności publicznoprawnej w wyznaczonym terminie[406]. Można zatem sformułować wniosek, że w przypadku gdy jeszcze nie wydano decyzji podatkowej, a więc gdy zobowiązanie nie zostało dostatecznie określone, sprawa powinna trafić do rozpoznania na rozprawie głównej. Na tym etapie nie ma bowiem podstaw do uiszczenia należności publicznoprawnej. Trwające postępowanie karne skarbowe nie zakończy się w przyspieszony sposób, będzie zaś wywoływać skutek w postaci zawieszonego biegu przedawnienia.

Wniosek o skazanie bez rozprawy może zawierać uproszczone uzasadnienie, które jest ograniczone do wskazania dowodów świadczących o tym, że okoliczności popełnienia czynu i wina oskarżonego nie budzą wątpliwości oraz że cele postępowania zostaną osiągnięte bez przeprowadzenia rozprawy (art. 156 § 3 k.k.s. w zw. z art. 335 § 3 k.p.k.).

Ponieważ w trybie skazania bez rozprawy znajduje odpowiednie zastosowanie art. 343 § 3-7 k.p.k., można uznać, że wydanie wyroku skazującego na posiedzeniu nie wymaga przeprowadzenia postępowania dowodowego[407]. Skoro sąd rozpozna sprawę na posiedzeniu, a zatem aktywność sądu, jeśli chodzi o rekonstrukcję zdarzenia, będzie ograniczona, organ postępowania przygotowawczego może tłumaczyć długość prowadzonych w trakcie postępowania przygotowawczego czynności koniecznością przedstawienia pełnego stanu faktycznego we wniosku o skazanie bez rozprawy.

---

[405] M. Stepanów, *Konsensualne…*, s. 80; B. Szyprowski, *Zmiany w instytucji warunkowego umorzenia postępowania karnego (wybrane zagadnienia)*, Prok. i Pr. 2000, nr 4, s. 123.
[406] Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 2375, IV kadencja Sejmu.
[407] P. Hofmański (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz.*, t. II, Warszawa, 2011, s. 296.

Uzgodniona z oskarżonym treść wniosku musi być bowiem na tyle dobrze dopracowana, aby sąd nie podjął decyzji o dokonaniu modyfikacji treści wniosku, kończąc postępowanie i orzekając kary uzgodnione z finansowym organem postępowania przygotowawczego. Stosowanie przepisu art. 343 § 3 k.p.k. w sprawach karnych skarbowych wskazuje, że sąd może uzależnić uwzględnienie wniosku od dokonania w nim określonej przez siebie zmiany przez organ procesowy postępowania przygotowawczego. Ta zmiana z kolei powinna być zaakceptowana przez oskarżonego. Uzgodnienie treści wniosku niewymagającej zmian przez sąd w trybie art. 343 § 3 k.p.k. (w zw. z art. 156 k.k.s.) związane jest co do zasady z dłuższym czasem trwania tej procedury. Finansowy organ postępowania uzasadnienie w przypadku pojawienia się ewentualnych zarzutów ma zatem logiczne uzasadnienie, iż wydłuża postępowanie przygotowawcze w trybie skazania bez rozprawy.

Wyrok skazujący wydany w niniejszym trybie podlega stabilizacji z uwagi na ograniczenie zakresu możliwych do podniesienia zarzutów w apelacji. W związku z odpowiednim stosowaniem w postępowaniach karnych skarbowych art. 335 § 2a k.p.k., organ postępowania przygotowawczego jest zobligowany do pouczenia oskarżonego, że w przypadku zaskarżenia wyroku skazującego w następstwie uwzględnienia wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy, podstawą apelacji nie mogą być zarzuty błędu w ustaleniach faktycznych lub rażącej niewspółmierności kary, jeżeli odnoszą się do treści porozumienia, które było podstawą uwzględnionego wniosku. Pouczenie jest ponadto ponawiane przez sąd przed uwzględnieniem wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy (art. 343 § 5a k.p.k. w zw. z art. 156 § 3 k.k.s.). Ograniczenie podstaw apelacji pozwala na zapobieżenie późniejszemu kwestionowaniu podstaw porozumienia przez oskarżonego oraz stabilizuje orzeczone w tym trybie kary. Ponieważ w momencie złożenia wniosku o skazanie bez rozprawy zobowiązanie podatkowe powinno być uiszczone, wraz z momentem uprawomocnienia się orzeczenia skazującego nie ma potrzeby utrzymywania stanu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Szybkie skazanie, bez przeprowadzenia rozprawy, wiąże się dla organu finansowego z możliwością efektywnego pozyskania dla Skarbu Państwa podwójnych korzyści finansowych, wynikających zarówno z orzeczonych kar pieniężnych, jak i z uiszczonego przed uprawomocnieniem się orzeczenia skazującego zobowiązania publicznoprawnego.

2. Sporządzenie wniosku o warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe

Warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego jest w Kodeksie karnym skarbowym uregulowane w sposób częściowo autonomiczny w art. 41. W zakresie nieuregulowanym w powyższym przepisie, na podstawie art. 20 § 2 k.k.s., do postępowań karnych skarbowych stosuje się przepisy Kodeksu karnego. Mowa o przesłankach stosowania instytucji warunkowego umorzenia postępowania, określonych w art. 66 § 1 k.k. W postępowaniu karnym skarbowym znajdują zatem odpowiednie zastosowanie okresy próby, obowiązki sprawcy, dozoru, przesłanki podjęcia postępowania (art. 20 § 2 k.k.s. w zw. z art. 67 i 68 k.k.). Kodeks karny skarbowy w art. 41 § 3 k.k.s. wprowadza jednak dodatkową, własną przesłankę fakultatywnego podjęcia postępowania warunkowo umorzonego, jeżeli sprawca w okresie próby nie wykonuje określonego w stosunku do niego obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Przepis ten jest realizacją jednego z celów postępowania karnego skarbowego, wyrażonego w art. 114 k.k.s., polegającego na zaspokojeniu interesu fiskalnego Skarbu Państwa. Jeżeli zobowiązanie podatkowe zostaje uiszczone, postępowanie karne skarbowe wskutek umorzenia ulega zakończeniu. Warto mieć na uwadze, że istnienie zobowiązania podatkowego, które podlega zaspokojeniu, oznacza uprzednie zakończenie postępowania w sprawie podatkowej. Jedynie na podstawie decyzji kończącej postępowanie podatkowe możliwe jest dokonanie zapłaty podatku. Określenie przez sąd obowiązku, o którym mowa w art. 41 § 2 k.k.s., musi być zatem poprzedzone wydaniem przez organ podatkowy decyzji wymiarowej, ustalającej należność publicznoprawną nałożoną na podmiot zobowiązany. Decyzja taka powinna posiadać cechy wykonalności wskutek jej uprawomocnienia się albo nadania rygoru natychmiastowej wykonalności w orzeczeniu ustalającym zobowiązanie podatkowe[408]. Wydanie decyzji podlegającej egzekucji oznacza, że organ podatkowy nie ma na celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego poprzez utrzymywanie w toku postępowania przygotowawczego. Może zatem szybko zakończyć postępowanie karne skarbowe związane z danym zobowiązaniem podatkowym, w szczególności poprzez złożenie wniosku o warunkowe umorzenie tego postępowania. Tryb ten pozwoli na uniknięcie przewodu sądowego, a także konieczności składania aktu oskarżenia.

Przepis art. 41 k.k.s. wskazuje *expressis verbis*, że instytucję można zastosować wyłącznie do przestępstw skarbowych, a nie do wykroczeń.

[408] Wyrok SN z 7.11. 2013 r., sygn. V KK 264/13, OSNKW 2014, nr 3, poz. 26, s. 36.

W stosowaniu warunkowego umorzenia postępowania karnego skarbowego mogą pojawić się trudności interpretacyjne, prowadzące przy literalnej wykładni przepisów do dwóch różnych wniosków. Chodzi o negatywne przesłanki stosowania warunkowego umorzenia postępowania, określone w art. 37 § 1 pkt 4 k.k.s. (recydywa skarbowa) 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). Stosując literalną wykładnię powyższych przepisów można dojść do wniosku, że dla karnoskarbowego warunkowego umorzenia postępowania istotna jest wyłącznie niekaralność za umyślne przestępstwa skarbowe albo że warunkiem jest także niekaralność za umyślne przestępstwo pospolite[409]. Teza o istotności niepopełnienia wyłącznie przestępstwa karnego skarbowego dla możliwości zastosowania warunkowego umorzenia postępowania karnego skarbowego opiera się na założeniu racjonalności ustawodawcy w związku ze słabszą internalizacją norm prawa karnego skarbowego[410]. Wykładnia funkcjonalna może okazać się niewystarczającym argumentem do zastosowania instytucji warunkowego umorzenia postępowania, gdy sprawca popełnia przestępstwo pospolite. Trzeba mieć na uwadze, że istnieją powyższego rodzaju przestępstwa, które mogą być postrzegane jako istotne dla dokonania prognozy kryminologicznej także sprawcy przestępstwa karnego skarbowego na podstawie art. 66 § 1 k.k. w zw. z art. 20 § 2 k.k.s. Chodzi w szczególności o przestępstwa bilansowe, stypizowane w rozdziale 9 ustawy o rachunkowości (art. 77–79) czy też o przestępstwa przeciwko wiarygodności dokumentów określone w art. 271 i 273 k.k., związane również ściśle z fakturami. Skoro w zależności od zastosowanej wykładni przepisów można dojść do dwóch przeciwstawnych konkluzji, możliwe jest uwzględnienie wniosku albo jego odrzucenie w zależności przyjętej przez finansowy organ postępowania interpretacji powyższych przepisów. Organ może bowiem dążyć do szybkiego zakończenia postępowania albo do jego przedłużenia, wskazując, że negatywna przesłanka dotycząca analizowanej instytucji, odnosząca się do przestępstwa powszechnego, znajduje zastosowanie na gruncie k.k.s. Odmowa uwzględnienia wniosku może doprowadzić do wniesienia przez finansowy organ postępowania aktu oskarżenia, co spowoduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie zawieszony aż do momentu uprawomocnienia się orzeczenia skazującego.

---

[409] G. Łabuda, *Sporne kwestie warunkowego umorzenia postępowania karnego w sprawie o przestępstwo skarbowe*, Probacja 2009, nr 3-4, s. 46.
[410] T. Kozioł, *Warunkowe umorzenie postępowania karnego*, Warszawa 2009, s. 111.

Trzeba także pamiętać o tym, że możliwość podjęcia warunkowo umorzonego postępowania może dotyczyć nie tylko przestępstw polegających na uszczupleniu zobowiązania podatkowego. W literaturze przyjmuje się bowiem, że pojęcie przestępstwa skarbowego, „w związku z którym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej", jest szersze od pojęcia przestępstwa skarbowego „polegającego na uszczupleniu należności publicznoprawnej"[411]. Możliwe jest zatem podjęcie postępowania związanego z przestępstwem, które polega na przykład na sfałszowaniu dokumentu, pomimo że nie polega ono na uszczupleniu należności publicznoprawnej, przy założeniu, że fałszerstwo to ma związek z uszczupleniem zobowiązania podatkowego.

W orzeczeniach sądów rozróżnia się przypadek niewykonania obowiązku od uchylania się od jego wykonania, w którym mieści się negatywny stosunek psychiczny (zła wola) sprawcy do wykonania obowiązku finansowego[412]. Ponieważ krąg podmiotów odpowiedzialnych określa art. 9 § 3 k.k.s., a w konsekwencji podatnik będący osobą prawną i sprawca nie muszą być tą samą osobą, sprawca może nie mieć obiektywnych możliwości uiszczenia zobowiązania publicznoprawnego. Niekiedy trudno także odróżnić złą wolę uiszczenia zobowiązania od chęci zaspokojenia zobowiązań wydających się priorytetem przed zobowiązaniem publicznoprawnym, jak np. wynagrodzenia pracowników. Na podstawie orzeczeń sądów można zatem przyjąć, że istnieją możliwości łagodzenia skutków braku zapłaty zobowiązania publicznoprawnego, jeżeli brak zapłaty wynika z przesłanek obiektywnych lub braku złej woli sprawcy, co umożliwia stosowanie tej instytucji.

Niezależnie od jednoznaczności treści przepisu art. 41 § 2 k.k.s. co do określenia przez sąd obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej w całości w wyznaczonym terminie, rozdział pomiędzy zobowiązanym a sprawcą, który może wystąpić w sprawach podatkowych oraz karnych skarbowych, prowadzi do wątpliwości co do funkcji probacyjnej warunkowego umorzenia postępowania stosowanej wobec sprawcy. Jeżeli bowiem podatek obciąża osobę prawną (np. spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością), sprawca jako jeden z podmiotów wymienionych w art. 9 § 3 k.k.s., którym może być w szczególności dyrektor finansowy niewchodzący w skład organu podmiotu, w którym jest zatrudniony, byłby odpowiedzialny za uiszczenie zobowiązania podatkowego. W literaturze można spotkać pogląd, zgodnie z którym określenie obowiązku z art. 41 § 2 k.k.s. nie jest możliwe

[411] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks*..., s. 185.
[412] Post. SN z 23.2.1974 r., sygn. IV KRN 17/74, OSNKW 1974, nr 5, poz. 95.

w stosunku do sprawcy, który nie jest jednocześnie podatnikiem, ponieważ sprawca nie posiada statusu osoby zobowiązanej do uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej[413]. Poglądowi temu nie można nie przyznać racji, jednak treść przepisu art. 41 § 2 k.k.s. nie jest pozbawiona celu, polegającego na możliwości efektywnego zaspokojenia zobowiązania publicznoprawnego określonego w art. 114 k.k.s. W praktyce, gdy sprawca wskazany w art. 9 § 3 k.k.s. pełni określoną funkcję, ma on faktyczne i prawne możliwości realizacji zobowiązania publicznoprawnego przez zobowiązanego, w szczególności gdy piastuje funkcję dyrektora finansowego i jest jednocześnie członkiem zarządu podmiotu będącego podatnikiem. Przepis art. 41 § 2 k.k.s. dość jasno wskazuje na kwotę, do której uiszczenia jest zobowiązany podmiot, na którym ciąży obowiązek publicznoprawny. Chodzi o wymagalne zobowiązanie, a zatem nie o takie, które uległo przedawnieniu lub zostało zaspokojone w inny sposób[414]. Wysokość tego zobowiązania, która może być wyegzekwowana nie powinna być zatem przedmiotem sporów. Narzędzie przewidziane w art. 41 § 2 k.k.s. może być bardzo skuteczne do realizacji jasno określonych zobowiązań publicznoprawnych, a jednocześnie kończyć niecelowe z perspektywy organu podatkowego postępowanie przygotowawcze[415] poprzez jego warunkowe umorzenie.

Wniosek o warunkowe umorzenie postępowania karnego skarbowego składany przez organ (np. prokuratora lub finansowy organ postępowania posiadający w tym przypadku kompetencje prokuratora) zastępuje akt oskarżenia (art. 336 §1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.) W ten sposób upraszcza się prowadzenie postępowania karnego skarbowego, zwłaszcza że uzasadnienie wniosku o warunkowe umorzenie postępowania można ograniczyć do wskazania dowodów świadczących o tym, że wina oskarżonego nie budzi wątpliwości oraz że okoliczności przemawiają za warunkowym umorzeniem (art. 336 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Organ składający wniosek o warunkowe umorzenie ma także dość szerokie kompetencje w zakresie proponowanego okresu próby oraz innych obowiązków wskazanych w art. 336 § 3 k.k.s. (w zw. z art. 113 § 1 k.ks. oraz art. 122 § 1 k.k.s.).

---

[413] G. Łabuda, *Sporne kwestie…*, s. 49.
[414] Por. art. 59 i n. o.p. co do form prowadzących do wygaśnięcia zobowiązań podatkowych.
[415] Por. pogląd o braku możliwości zastosowania art. 41 § 3 k.k.s. w sytuacji braku tożsamości sprawy i podmiotu zobowiązanego: G. Łabuda, *Sporne kwestie…,* s. 51.

3. Umorzenie postępowania

Zakończenie postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych, może nastąpić także w trybie umorzenia rejestrowego (art. 325e § 2 k.p.k.). Przepisy dotyczące umorzenia rejestrowego stosuje się bowiem do postępowań karnych skarbowych (art. 113 § 1-3 k.k.s.). Z uwagi na przesłanki tego trybu, praktyczne zastosowanie tych przepisów jest na gruncie prawa karnego skarbowego jedynie teoretyczne.

Umorzenie postępowania jest dokonywane w formie postanowienia, które powinno spełniać ogólne wymogi określone w art. 94 oraz art. 322 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. W przypadku umorzenia postępowania prowadzonego w formie śledztwa, należy także podać uzasadnienie umorzenia.

Postanowienie w kwestii umorzenia postępowania przygotowawczego wydaje prokurator bądź finansowy organ postępowania przygotowawczego, zależnie od trybu, w którym toczyło się postępowanie przygotowawcze, albo zależnie od tego, który organ prowadził postępowanie. Ponieważ zwykle finansowy organ prowadzi postępowanie przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych, jest on tym samym władny do wydania postanowienia w przedmiocie umorzenia. Postanowienie takie, co wynika z przepisów, wymaga zatwierdzenia przez prokuratora, gdy postępowanie było prowadzone w formie śledztwa (art. 305 § 3 zd. 2 k.p.k. oraz art. 325a § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. oraz art. 150 § 1 k.k.s. i art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. *a contrario*)[416]. Z treści art. 122 k.k.s. nie wynika bowiem, że finansowe organy postępowania przygotowawczego uzyskują kompetencje prokuratora w przedmiocie umorzenia postępowania prowadzonego w formie śledztwa (art. 305 § 3 k.k.s. w zw. z art. 113 i 122 k.k.s.). Jednak postanowienie w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym w formie dochodzenia, bez nadzoru prokuratora jest zatwierdzane przez finansowy organ nadrzędny (art. 153a k.k.s.). Zaznaczyć należy, że w przypadku dochodzenia nie jest wymagane sporządzanie uzasadnienia, co może zmniejszać formalności związane z zakończeniem postępowania przygotowawczego prowadzonego w tej formie. Uzasadnienie postanowienia o umorzeniu śledztwa również nie jest obwarowane szczególnymi wymogami, bowiem Kodeks postępowania karnego takich wymogów nie określa. Dosyć ogólnie wskazuje na tę kwestię jedynie § 221 ust. 2

[416] T. Grzegorczyk, *Postępowanie przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych po nowelizacji kodeksu karnego skarbowego, dokonanej ustawą z dnia 28 lipca 2005 r.*, Prok. i Pr. 2006, nr 6, s. 13; odmiennie: F. Prusak, *Postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 289.

Regulaminu prokuratury[417]. Postanowienie o umorzeniu powinno zawierać stosowne pouczenie o prawie do przejrzenia akt oraz możliwości zaskarżenia postanowienia[418]. Krąg podmiotów do których kieruje się postanowienie, w szczególności z uwagi na brak pokrzywdzonego, w sprawach karnych skarbowych, będzie ograniczony.

Postanowienie w sprawie umorzenia śledztwa wywołuje skutki z momentem uzyskania prawomocności[419]. Prawomocność może mieć charakter formalny lub materialny. W tym pierwszym przypadku oznacza to, że orzeczenie nie podlega zaskarżeniu za pomocą zwykłych środków zaskarżenia. Prawomocność materialna jest skutkiem prawomocności formalnej i polega na niedopuszczalności wszczęcia i prowadzenia od nowa postępowania, z punktu widzenia prawomocności formalnej zakończonego z uwagi na zakaz *ne bis in idem*[420]. Istnieje zatem możliwość wielokrotnego podejmowania tego postępowania w sprawie, aż do momentu przedawnienia karalności czynu karnego skarbowego. Zatem, pomimo zawężenia stosowania przepisów dotyczących zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego (por. tab. nr 1), organ podatkowy może wielokrotnie informować podatnika o skutkach wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawie, na podstawie art. 70c o.p. W konsekwencji możliwe jest wielokrotne wszczynanie oraz umarzanie postępowania karnego skarbowego, wywołującego skutki materialne na gruncie zobowiązań podatkowych, polegające na zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie dochodzi bowiem do tzw. zużycia skargi ze skutkiem *rei iudicatae* (wygaśnięcia prawa oskarżyciela publicznego), jak w przypadku umorzenia postępowania znajdującego się już w fazie *in personam*[421]. Umorzenie postępowania przygotowawczego w fazie przeciwko osobie wywołuje stan porównywalny z prawomocnym wyrokiem sądowym[422]. Ostrożność co do umorzenia postępowania zwłaszcza w postępowaniu prowadzonym w stosunku do osoby, finansowy organ postępowania przygotowawczego może uzasadniać dążeniem do uniknięcia konsumpcji skargi z uwagi na zasadę niepodzielności procesu. Jeżeli organ postępowania przygotowawczego umorzyłby

---

[417] Obwieszczenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 18 maja 2017 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości – Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury z dnia 7 kwietnia 2016 r., Dz. U. poz. 1206.
[418] J. Skorupka (red.), *Kodeks*..., s. 753.
[419] *Ibidem*.
[420] M. Rogalski, *Zasada prawdy materialnej a prawomocność orzeczenia,* (w:) *Zasada prawdy materialnej: materiały z konferencji Krasiczyn, 15-16 października 2005 r.,* Z. Sobolewski (red.), G. Artymiak (red.), Kraków 2006, s. 416.; wyrok SN z 13.11.2007 r., sygn. IV KK 359/07, Legalis nr 161307.
[421] Wyrok SN z 17.6.1994 r., sygn. WZ 122/94, OSNKW 1994, nr 9-10, poz. 64.
[422] J. Skorupka (red.), *Kodeks*..., s. 754.

postępowanie karne skarbowego co do jednego okresu rozliczeniowego traktowanego jako odrębny czyn, pociągnęłoby to za sobą konsumpcję skargi w stosunku do pozostałych okresów rozliczeniowych. Nawet jeżeli takie wydzielenie czynu (okresu rozliczeniowego) byłoby wadliwe, i tak wykluczałoby możliwość kontunuowania, czy też wszczynania postępowania co do pozostałych zarzutów[423]. Kodeks karny skarbowy definiuje czyn ciągły w art. 6, wskazując, że uszczuplenia należności publicznoprawnych, dokonane w odstępach krótszych niż 6 miesięcy, stanowią jedno przestępstwo. Pochopne umorzenie postępowania przeciwko osobie w stosunku do jednego czynu, doprowadziłoby do konsumpcji skargi w stosunku do wszystkich okresów rozliczeniowych, w których uszczuplenia zobowiązań podatkowych zostały dokonane w odstępach krótszych niż 6 miesięcy. Sąd Najwyższy w swoim orzecznictwie uznaje, że w przypadku czynów ciągłych, punktem odniesienia do oceny *in concreto* czy wystąpił „stan rzeczy osądzonej" jest ten sam czyn sprawcy[424]. Nie uznaje się bowiem praktyki pociągania sprawcy do odpowiedzialności za „fragmenty" popełnionego przestępstwa.

Umorzenie postępowania przygotowawczego może nastąpić na skutek wystąpienia przesłanek z art. 17 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) oraz z art. z 322 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Przesłanki z art. 17 k.p.k., jeżeli występują, powinny być stosowane w pierwszej kolejności, przed przesłankami z art. 322 k.p.k. Na powyższe wskazuje systematyka przepisów. Aby umorzyć postępowanie, nie wystarczy stwierdzenie dowolnej przesłanki, trzeba bowiem zastosować tę, która najbardziej uzasadnia brak podstaw do dalszego kontynuowania postępowania. Ustalenie więc, że czynu nie popełniono, nie może prowadzić do umorzenia postępowania na skutek uznania braku znamion popełnienia przestępstwa lub wykroczenia. Tak samo w sytuacji, gdy wobec braku znamion realizacji czynu, nie powinno dochodzić do umorzenia postępowania z uwagi na znikomą społeczną szkodliwość czynu. Analizę przesłanek umorzenia należy zatem rozpoczynać od pierwszej w kolejności, określonej w pkt 1 w art. 17 k.p.k.[425]

---

[423] Wyrok SN z 18.1.2006 r., sygn. IV KK 378/05, OSNwSK 2006, nr 1, poz. 163.
[424] Wyrok SN z 4.8.2010 r., sygn. III KK 37/10, Biul.PK 2010, nr 5, s. 4.
[425] K. Klugiewicz (red.), *Zbiór orzeczeń z zakresu prawa karnego procesowego wraz z komentarzem. Postępowanie przygotowawcze. Czynności sądu w tym postępowaniu. Środki przymusu. Casebook,* Warszawa 2012, s. 20-21.

Przesłanki prowadzące do umorzenia postępowania zawarte w art. 17 k.p.k. można podzielić na materialne i formalne[426] (faktyczne i prawne[427]). Przesłanki materialne zawarte w pkt od 1 do 4 art. 17 § 1 k.p.k., z uwagi na specyfikę przestępstw i wykroczeń karnych skarbowych mogą co do zasady w praktyce nie występować, nie wpływając na wszczynanie i dalsze prowadzenie postępowania karnego skarbowego. Przesłanki wymienione w tych punktach nawiązują bowiem do struktury przestępstwa, na którą składa się czyn, znamiona, okoliczności wyłączające odpowiedzialność karną skarbową (tzw. kontratypy oraz okoliczności wyłączające winę), społeczna szkodliwość czynu oraz okoliczności wyłączające karalność. Elementy struktury przestępstwa w momencie wszczynania postępowania karnego skarbowego, nawet w fazie *in rem*, są znane. Konstrukcja przepisu art. 17 stosowanego do postępowań karnych skarbowych jest konsekwentna, a stosunki zakresowe pomiędzy hipotezami norm tego przepisu są rozłączne i nigdy się nie krzyżują, a tylko jedna jest w danym momencie właściwa[428]. Konstrukcja ta umożliwia zatem, w momencie wszczęcia postępowania precyzyjną ocenę wystąpienia negatywnych przesłanek, nawet gdy nastąpi ich zbieg.

W sytuacji zbiegu przesłanek procesowych, a więc określonych stanów (sytuacji, okoliczności) o charakterze ściśle procesowym, z którymi prawo karne procesowe łączy dopuszczalność lub niedopuszczalność wszczęcia i prowadzenia procesu karnego[429], w celu umorzenia postępowania przygotowawczego wystarczające jest podanie tylko jednej przesłanki, która wywołuje najdalej idące skutki. Preferowane jest zatem podanie jako podstawy umorzenia przesłanki z art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), jako najkorzystniejszej dla oskarżonego[430]. Zbieg przesłanek powinien prowadzić do podania wszystkich zbiegających się przesłanek, zgodnie z postulatem dążenia do maksymalnej zasadności decyzji procesowej, do wszechstronnego uwzględnienia okoliczności mogących

---

[426] M. Kurowski, K. Eichstaedt, B. Augystyniak, D. Świecki, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do art. 17 k.p.k.*, teza 1 Lex Polonica; M. Cieślak, *O przesłankach procesowych w polskim postępowaniu karnym*, PiP, 1969, nr 12, s. 951–969.

[427] J. Skorupka (red.), *Kodeks…*, s. 751; M. Kucwaj, Niepoczytalność sprawcy jako podstawa umorzenia postępowania karnego, Prok. i Pr. 2013, nr 1, s. 83-84.

[428] M. Grzesik, *Funkcjonowanie art. 17 § 1 punkty 1-4 oraz art. 322 KPK w praktyce prokuratorskiej,* Prok. i Pr. 2016, nr 3, s. 144.

[429] M. Rogalski, *Przesłanka powagi rzeczy osądzonej w procesie karnym*, Kraków 2005, s. 29.

[430] Post. SA w Warszawie z 8.11. 2002 r., sygn. II AKZ 657/02, OSA z 2003, nr 6, poz. 66.; odmiennie R. Kmiecik, E. Skrętowicz, *Proces karny. Część ogólna.*, Kraków 2002, s. 209 cyt. za M. Rogalski, *Przesłanka powagi rzeczy osądzonej w procesie karnym*, Kraków 2005, s. 318. (wskazuje na „zasadę pierwszeństwa oceny formalnej"); zob. R. A. Stefański, *Zbieg przyczyn umorzenia postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 2000, nr 4, s. 75.

stanowić jej podstawę. Aprobowane w doktrynie podejście ograniczenia się do jednej przyczyny umorzenia ułatwia zakończenie postępowania, jeżeli nie jest już ono celowe z punktu widzenia prowadzenia postępowania podatkowego. Przyjmuje się, że analiza przesłanek umorzenia powinna zachowywać określoną kolejność[431].

Analizując zdarzenie podlegające odpowiedzialności na gruncie k.k.s., należy najpierw stwierdzić, czy miało ono miejsce, czy jest czynem człowieka (a nie np. błędem systemowym), czy zawiera znamiona czynu zabronionego, czy został wykryty sprawca, czy jest on sprawcą zarzucanego mu przestępstwa. Następnie należy rozważyć, czy ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa lub nie podlega karze, czy zawiera stopień społecznego niebezpieczeństwa czynu wyższy od znikomego, czy sprawca podlega orzecznictwu sądów karnych, czy nie nastąpiło przedawnienie, czy nie zachodzi *res iudicata* lub *lis pendens* albo konsumpcja skargi publicznej, czy nie zmarł podejrzany, czy nie zachodzi abolicja, czy nie występuje przeszkoda wynikająca ze stosunków międzynarodowych. Możliwe jest, że podatnik swoim legalnym działaniem doprowadzi do braku możliwości wszczęcia postępowania karnego skarbowego z uwagi na wywołanie ujemnej przesłanki procesowej. Jeżeli zostanie złożony tzw. czynny żal, określony w art. 16 k.k.s., lub prawnie skuteczna korekta deklaracji wraz z uiszczeniem zaległości podatkowej (art. 16a k.k.s.), zgodnie z ustawą, sprawca nie popełnia przestępstwa. Kwestia ta została wyjaśniona w rozdziale drugim, dotyczącym wszczęcia postępowania przygotowawczego, warto jednak przypomnieć, że organ pomimo wystąpienia negatywnych przesłanek procesowych, może próbować wykazywać braki wyłączające ich stosowanie. Przepisy o.p. przewidują instytucję interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zastosowanie się do takiej interpretacji powoduje, że nie można wszcząć postępowania karnego skarbowego w zakresie objętym interpretacją (art. 14k § 3 o.p.). Kopia interpretacji przepisów prawa podatkowego trafia do organu podatkowego właściwego dla podatnika, zatem teoretycznie finansowy organ postępowania przygotowawczego powinien mieć wiedzę na temat takiego rozstrzygnięcia i jego skutków, w tym skutków dotyczących umorzenia postępowania karnego skarbowego. Istnieją przypadki, w których organ podatkowy doprowadza do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, pomimo negatywnej przesłanki procesowej przewidzianej w art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Przesłanka powyższa nie jest uwzględniania, ponieważ organ postępowania przygotowawczego kwestionuje podany

[431] R.A. Stefański, *Podstawy i przyczyny umorzenia postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr., 1996, nr 2-3, s. 7.

przez podatnika stan faktyczny interpretacji we wniosku o interpretację przepisów prawa podatkowego. W konsekwencji interpretacja nie jest uważana za wiążącą i dającą podstawy do umorzenia postępowania karnego skarbowego.

Przedmiotem analizy z punktu widzenia pierwszej przesłanki umorzenia postępowania karnego skarbowego wskazanej w art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) jest dokonanie czynu. W sprawach karnych skarbowych, w których z zasady wszczęcie postępowania następuje wskutek uprzednio prowadzonej kontroli podatkowej, czynności sprawdzających czy też postępowania podatkowego, dokonanie czynu wydaje się dość oczywiste. Przestępstwa lub wykroczenia skarbowe polegają w szczególności na uchybieniach ewidencyjnych, informacyjnych lub uszczupleniach należności publicznoprawnych. Przypadki, w których możliwe jest rozważanie wątpliwości co do popełnienia czynu przez człowieka, ponieważ podatnik wskazuje, że zdarzenie objęte odpowiedzialnością k.k.s. jest związane z błędem systemu informatycznego nie mogą być wykluczone, zwłaszcza kiedy podatnik powołuje się na taką okoliczność. Organ musi w takim przypadku przeprowadzić analizę czynu, opierając się na rozumieniu tego pojęcia w prawie karnym materialnym, uwzględniając służebną rolę prawa procesowego wobec materialnego[432]. Analizę czynu może dodatkowo utrudnić fakt, iż w nauce obowiązują różne koncepcje czynu[433], które powinny być brane pod uwagę przy ocenie charakteru czynu w prawie karnym skarbowym. Różne koncepcje czynu mogą być argumentem dla finansowych organów postępowania przygotowawczego, za wydłużającym się postępowaniem. Organ może bowiem zasadnie twierdzić, że jest zmuszony przeanalizować każdą z tych koncepcji.

Ponadto z uwagi na trudności definicyjne w doktrynie stosuje się definicję negatywną czynu, która rozszerza zakres zachowań człowieka, które mogą być zakwalifikowane jako objęte pojęciem czynu w rozumieniu prawa karnego[434] oraz karnego skarbowego. Ponieważ wyłączeniu z pojęcia czynu podlegają takie zachowania jak: ruchy refleksyjne, przymus fizyczny, przyczyny fizjologiczne lub techniczne (brak narzędzi), to inne działania lub zaniechania człowieka powinny być do pojęcia czynu zakwalifikowane. Sprawia to, że zakres zachowań uznawanych za czyn jest szeroki. Dlatego analiza przesłanek, o której mowa w art. 17 § 1 pkt 1 k.k.s. (w zw. z art. 113 k.k.s.) nie musi być

[432] R.A. Stefański, *Podstawy i przyczyny…*, s. 12-13.
[433] K. Buchała, A. Zoll, *Polskie prawo karne*, Warszawa 1995, s. 110 i n.; P. Kardas, *Przestępstwo ciągłe – czyn ciągły, pomijalny czy realny zbieg przestępstw*, PiP 1997, nr 4, s. 52 i n.
[434] A. Zoll (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz.*, Warszawa 2007, s. 24-25.

podstawą do szybkiego umorzenia postępowania karnego skarbowego, w przypadku powzięcia przez finansowy organ postępowania przygotowawczego wątpliwości co do wystąpienia czynu.

Organ może także odnieść czyn nie do zachowania konkretnej osoby, ale szerzej do całokształtu okoliczności związanych z dokonaniem tego czynu[435]. Istnieją podstawy do traktowania czynu w sensie obiektywnym, bez odnoszenia go w ramach prowadzonego postępowania do konkretnej osoby. Takie podejście umożliwia prowadzenie postępowania przygotowawczego, pomimo braku związku czynu z konkretnym podatnikiem. Nie ma tym samym w powyższym przypadku podstaw do stosowania art. 322 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.)[436]. W sprawach karnych skarbowych został określony krąg osób, które odpowiadają jak sprawca, na podstawie w art. 9 § 3 k.k.s. Brak możliwości ustalenia osoby, która dokonała czynu, nie pozbawia więc możliwości dalszego prowadzenia postępowania przygotowawczego, w szczególności z uwagi na powyższy przepis. Krąg osób odpowiedzialnych na gruncie k.k.s. jest bowiem szeroki i nie ogranicza się wyłącznie do faktycznego sprawcy czynu. Dlatego skutek materialny polegający na zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego może wystąpić, nawet jeżeli organ nie zidentyfikuje podmiotu, który dopuścił się bezpośrednio popełnienia czynu. Szeroki krąg osób odpowiadających jak sprawca, określony w art. 9 § 3 k.k.s., daje podstawy do wszczęcia i prowadzenia postępowania karnego skarbowego skierowanego do szerokiego kręgu podmiotów, a tym samym – do poinformowania podatnika na podstawie art. 70c o.p., że bieg terminu przedawnienia zobowiązania ulega zawieszeniu.

Omawiana negatywna przesłanka procesowa może być wykorzystana również jako narzędzie prowadzące do szybkiego zakończenia postępowania przygotowawczego, gdy staje się ono zbędne z perspektywy finansowego organu postępowania przygotowawczego. Wynika to ze stosowanej przez finansowe organy postępowania błędnej i nieprecyzyjnej interpretacji art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Nieprawidłowa wykładnia prowadzi do rozszerzenia zakresu powyższego przepisu, i tym samym jest sprzeczna z jego literalną wykładnią. Organy postępowania przygotowawczego wskazują bowiem, iż umorzenie postępowania przygotowawczego następuje wskutek „braku danych dostatecznie

[435] P. Hofmański, E. Sadzik, K. Zgryzek, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz.*, t. I, Warszawa 2011, s. 178.
[436] M. Kurowski, K. Eichstaedt, B. Augustyniak, D. Świecki, *Kodeks postępowania karnego.*, Komentarz do art. 17, teza 2, LEX Polonica.

uzasadniających popełnienie przestępstwa" albo „braku danych dostatecznie uzasadniających popełnienie czynu zabronionego", podając za podstawę art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.)[437]. Trzeba zauważyć, że przesłanka z pkt 1 art. 17 § 1 k.p.k. stosowanego odpowiednio do postępowań karnych skarbowych, odnosi się wyłącznie do czynu. Wskazywane przez finansowe organy postępowania przygotowawczego uzasadnienia umorzenia postępowania na podstawie przedmiotowego przepisu przytoczone powyżej, wykraczają poza jego hipotezę, dokonując dodatkowo oceny czynu pod kątem jego kwalifikacji jako przestępstwa lub zgodności z prawem. Brak podania właściwej podstawy prawnej określonej w przepisie art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k. wskazuje na założenie szybkiego zakończenia postępowania, w sytuacji, gdy staje się ono zbyteczne, ponieważ cel fiskalny został już osiągnięty. Jest to także dowód na utylitarny charakter postępowań karnych skarbowych, w stosunku do postępowań podatkowych.

Istota przesłanki z art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k. stosowanej w postępowaniach karnych skarbowych, polega na poczynieniu niebudzących wątpliwości ustaleń, iż nie doszło do zdarzenia lub że zachowanie człowieka nie jest czynem w rozumieniu prawa karnego z uwagi na wystąpienie cech negatywnych[438]. Postawienie tez o braku zdarzenia w sprawach karnych skarbowych z zasady nie występuje, ponieważ organy wszczynając postępowania mają szczegółowe informacje o podatniku, a jeżeli sprawcą nie jest podatnik, stosuje się przepis art. 9 § 3 k.k.s. Przepis art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) nie jest zatem zwykle przyczyną prowadzącą do umorzenia postępowania. Ponadto ocena czynu w trakcie prowadzenia postępowania przygotowawczego może zostać odniesiona nie tylko do faktów ustalonych w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale również do znamion czynu zabronionego[439]. Podjęcie przez organ decyzji o ocenie także przesłanek może wpłynąć bezpośrednio na czas trwania tego postępowania, prowadząc do jego wydłużenia. Można na przyład stwierdzić niewpłacenie przez płatnika podatku od wynagrodzeń, co nie oznacza że doszło do popełnienia przestępstwa, o którym mowa w art. 77 § 1 k.k.s. Może się zdarzyć, iż wskutek specyficznych zdarzeń, brak zapłaty ma jedynie naturę techniczną. Przykładem może być przejęcie podmiotu (np. połączenie przez przejęcie), które następuje wraz z pracownikami. Podmiot przejmujący powinien wykazać w rozliczeniach podatkowych (PIT-4R i PIT-11) pobrane przez poprzednika prawnego zaliczki na podatek

[437] R.A. Stefański, *Podstawy i przyczyny …*, s. 13.
[438] M. Kurowski, K. Eichstaedt, B. Augustyniak, D. Świecki, *Kodeks postępowania karnego.*, Komentarz do art. 17, teza 1, LEX Polonica.
[439] M. Grzesik, *Funkcjonowanie…*, s. 150.

dochodowy, pomimo że sam ich nie wpłacił. Pierwsza reakcja organu postępowania przygotowawczego może sprowadzać się do wszczęcia postępowania wskutek braku poboru i odprowadzenia stosownych zaliczek na podatek. Pozornie do dokonania czynu doszło, gdyż podatek przez płatnika nie został odprowadzony, jednak dalsze wyjaśnienia świadczą o tym, że czynu w ogóle nie popełniono, z uwagi na stosowaną praktykę rozliczania związaną z transformacjami podmiotowymi. Dalsze czynności postępowania wskazują zatem, że brak poboru i wpłaty zaliczek przez podmiot przejmujący nie doprowadził do wypełnienia znamion przestępstwa lub wykroczenia. Umorzenie w podanym przykładzie następowałoby już na podstawie przesłanki z art. 17 § 1 pkt 2 k.k.s. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Wszczęcie postępowania przygotowawczego jest w przykładzie istotne, pozwala bowiem organowi na uchylenie ryzyka przedawnienia zobowiązania podatkowego do momentu jego umorzenia na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.k.s. (w zw. z art. 113 k.k.s.).

Przypadki braku wystąpienia zdarzenia objęte hipotezą art. 17 § 1 pkt 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) mogą mieć miejsce, jeżeli organ postępowania przygotowawczego otrzyma fałszywą informację o zdarzeniu. Dlatego zakończenie postępowania na podstawie nieprawidłowo podanej przesłanki („brak danych dostatecznie uzasadniających popełnienie czynu zabronionego") może się zdarzyć, jednak co do zasady będzie ono obarczone nieprawidłowościami[440]. Strona postępowania będąca podatnikiem, nie będzie zwykle zainteresowana skarżeniem postępowania o umorzeniu, nawet jeżeli podano w nim wskazaną przyczynę. Finansowy organ postępowania przygotowawczego w przypadku dokonania umorzenia postępowania, nie ryzykuje tym samym uruchomieniem trybu zażaleniowego przez stronę, z tytułu umorzenia w oparciu o nieistniejącą przesłankę.

W doktrynie przyjmuje się, że brak wykazania przynajmniej jednego ze znamion, nie powinien prowadzić do umorzenia postępowania z uwagi na brak danych dostatecznie uzasadniających popełnienie czynu[441]. Analiza znamion czynu powinna dotyczyć zarówno strony przedmiotowej jak i strony podmiotowej. Analiza strony podmiotowej jest znacznie trudniejsza do identyfikacji, a w konsekwencji bardziej czasochłonna. Ustalenie subiektywnego nastawienia sprawcy do czynu może wymagać wielu czynności procesowych i wiąże się z subiektywną oceną organu właściwości podmiotowych sprawcy. Dla uproszczenia analizy strony podmiotowej możliwe jest dokonanie wnioskowania

[440] R.A. Stefański, *Podstawy i przyczyny* ..., s. 13.
[441] M. Grzesik, *Funkcjonowanie* ..., s. 155.

o stronie podmiotowej ze znamion o stronie przedmiotowej[442]. Pozwala to na wyeliminowanie prób subiektywnej oceny strony podmiotowej sprawcy w trakcie przesłuchania.

Przepis art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. stosowany do postępowań karnych skarbowych przewiduje dwie negatywne przesłanki procesowe, których zakresy są rozłączne: brak znamion czynu zabronionego, a także okoliczności, w których ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa. Możliwość stwierdzenia wystąpienia przesłanki dotyczącej tzw. kontratypu może wystąpić dopiero po przeanalizowaniu przesłanek dotyczących wystąpienia znamion czynu zabronionego[443]. Powyższe powoduje, że organ ma podstawy do przeanalizowania wszystkich znamion czynu zabronionego, zanim umorzy postępowanie z uwagi na wystąpienie kontratypu.

Przepisy k.k.s. w ograniczonym zakresie recypują przypadki, w których ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa. Na gruncie k.k.s. stosuje się tylko kontratyp dotyczący eksperymentu (art. 20 § 2 k.k.s. w zw. z art. 27 k.k.). Dodatkowo zgodnie z k.k.s. dopuszczalny jest jedynie eksperyment ekonomiczny lub techniczny (art. 20 § 5 k.k.s.). Tak wąski zakres regulacji w zakresie kontratypów jest w literaturze przedmiotu krytykowany[444]. Szczególnie zwraca się uwagę na brak analogicznego jak w powszechnym prawie karnym, kontratypu dotyczącego stanu wyższej konieczności. Przypadki związane z wyłączeniem przestępczości czynu z uwagi na stan wyższej konieczności mogłyby być w sprawach karnych skarbowych w praktyce częste. Na przykład pracodawca jako płatnik podatku mógłby uwolnić się od odpowiedzialności karnej skarbowej, wykazując, że zapłata wynagrodzenia dla pracowników jest istotniejszym dobrem chronionym prawem niż pobranie i wpłacenie zaliczek tytułem podatku od wypłaconych pracownikom wynagrodzeń. W powyższej sytuacji, przy założeniu możliwości stosowania kontratypu stanu wyższej konieczności na gruncie prawa karnego skarbowego, możliwe byłoby uniknięcie odpowiedzialności. Prawdopodobnie z tego powodu, stawiając jako jeden z głównych celów przepisów karnych skarbowych – zaspokojenie należności publicznoprawnych (art. 114 k.k.s.), ustawodawca nie przewidział powyższego kontratypu na gruncie k.k.s. Ograniczenie kontratypów jedynie do przypadku eksperymentu, w dodatku tylko do jego dwóch form (ekonomicznego lub technicznego), zawęża okoliczności, w których należy zakończyć

[442] Wyrok SA w Lublinie z 23.1.2014 r., sygn. II AKA 256/13, www.orzeczenia.ms.gov.pl; post. SN z 29.3.2011 r., sygn. V KK 344/10, Biul.PK 2011, nr 9.
[443] M. Grzesik, *Funkcjonowanie* ..., s. 151.
[444] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 59.

postępowanie z uwagi na wystąpienie negatywnej przesłanki procesowej. Ograniczenie form nie musi także wpływać na przyspieszenie postępowania przygotowawczego, ponieważ należy zbadać, z jakiego typu eksperymentem może wiązać się czyn. Jeżeli nawet jest to eksperyment niewchodzący w zakres kontratypu prowadzącego do umorzenia postępowania, musi być on pomimo wszystko zidentyfikowany w celu podjęcia stosownej decyzji procesowej.

Ustalenie wystąpienia w konkretnym przypadku kontratypu polegającego na eksperymencie ekonomicznym lub technicznym może być utrudnione, a nawet niemożliwe, jeśli chodzi o rekonstrukcję znamion czynu mieszczących się w zakresie tego kontratypu[445]. Zastanowienia wymaga, czy w ogóle dopuszczalne są eksperymenty ekonomiczne, wyłączające odpowiedzialność na gruncie k.k.s, wskutek odpowiedniego stosowania art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. Do przepisów o.p. wprowadzono bowiem dział IIIa, zatytułowany „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania"[446], w istotnym zakresie eliminujący eksperymenty ekonomiczne. Obniżanie obciążeń podatkowych jest prawem podatnika. Jeżeli jednak optymalizacja, chociaż legalna, przybiera formy sztucznych struktur, których jedynym celem jest zmniejszenie obciążeń podatkowych, może spełniać przesłanki unikania opodatkowania. Wraz ze zmianą przepisów o.p. nie wprowadzono jednak nowej kategorii przestępstw karnych skarbowych związanych z unikaniem opodatkowania. Przepisy k.k.s. nadal przewidują odpowiedzialność w przypadkach: uchylania się od opodatkowania (art. 54 k.k.s.), nieujawniania podstawy lub przedmiotu opodatkowania, podania nieprawdy lub zatajenia prawdy w deklaracji (art. 54, 56 k.k.s.). W przypadku uchylania się od opodatkowania podatnik będący jednocześnie sprawcą działa wbrew przepisom prawa, ponieważ pomimo powstania obowiązku podatkowego, nie uiszcza powstałego zobowiązania podatkowego. Są to działania ukrywane przed organami podatkowymi.

Powyższe przypadki raczej nie obejmują sytuacji unikania opodatkowania. Unikanie opodatkowania jest czynnością pomiędzy planowaniem podatkowym polegającym na wykorzystywaniu przewidzianych przepisami ulg podatkowych lub form opodatkowania, a uchylaniem się od opodatkowania. Jest to czynność formalnie legalna, jednak mogąca prowadzić do zastosowania przez organy podatkowe narzędzi eliminujących jej skutki. Unikanie opodatkowania związane jest z pełną umyślnością działania podatnika, które jest

[445] Por. P. Jabłonowski, *Kontratypy ustawowe w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr., 2017, nr 10, s. 119-128.
[446] Ustawa z 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 846.

formalnie zgodne z prawem. Zastosowana do uniknięcia opodatkowania konstrukcja może być co najwyżej niezgodna z celem i istotą przepisów prawa podatkowego, ale nie można posunąć się tak daleko, aby uznać, iż jest działaniem *contra legem*. Podatnik wykorzystując niedoskonałości systemu podatkowego, polegające na nieopodatkowaniu różnych czynności lub podmiotów, jednak prowadzące do tych samych skutków ekonomicznych, jak przy stosowaniu typowych czynności lub podmiotów, uzyskuje korzyść w postaci obniżenia obciążenia podatkowego. Działania podmiotu stosującego techniki unikania opodatkowania prowadzą w szczególności do niepowstania obowiązku podatkowego[447] lub do powstania takiego obowiązku w innym kraju, stosującym korzystniejsze warunki opodatkowania. Są to działania jawne, niekiedy nawet wskazane organowi podatkowemu wskutek wystąpienia z wnioskiem o interpretację przepisów prawa podatkowego. W przypadku stwierdzenia unikania opodatkowania, zgodnie z regulacjami o.p. organ podatkowy może wyciągnąć skutki podatkowe z „odpowiedniej czynności", z pominięciem dokonanej przez podatnika „sztucznej czynności". Dlatego należy zwrócić uwagę na stwierdzenie, które zamieszczono w uzasadnieniu do ustawy wprowadzającej analizowaną klauzulę unikania opodatkowania do o.p.: „Penalizacja będzie następować na zasadach obecnie obowiązujących w przepisach kodeksu karnego skarbowego"[448]. Można bowiem wyciągnąć wniosek, iż administracja podatkowa zakłada, że penalizacja na podstawie k.k.s. w sytuacji unikania opodatkowania, może w praktyce, w związku ze znowelizowanymi przepisami o.p. mieć miejsce. Podstawą tego stanowiska może być konstatacja, że podatnik unikając opodatkowania, doprowadza ostatecznie do uchylania się od opodatkowania, objętego hipotezą art. 54 k.k.s. Organ podatkowy na podstawie art. 119g § 1 o.p. ma bowiem prawo wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, której podstawą jest pominięcie skutków czynności prawnej. Decyzja ta miałaby charakter wymiarowy i mogłaby następnie prowadzić do kwalifikacji czynności dokonanej przez podatnika jako oszustwa podatkowego, którego znamiona określono w art. 54 k.k.s. Stanowi to kolejny argument kwestionujący celowość dokonywania eksperymentów ekonomicznych. Może to prowadzić do wniosku, że kontratyp związany z eksperymentem ekonomicznym nie znajdzie w praktyce zastosowania.

Jeżeli nawet nie uda się zakwalifikować unikania opodatkowania do obowiązujących w k.k.s. przestępstw uchylania się od opodatkowania ani do oszustw podatkowych,

[447] Por. art. 119e o.p. w zakresie pojęcia korzyści podatkowej powstałej wskutek unikania opodatkowania.
[448] Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 5 września 2014 r., s. 30, https://legislacja.rcl.gov.pl /docs/

ograniczenia wynikające z o.p. związane z unikaniem opodatkowania wpłyną na zakres możliwych do przeprowadzenia eksperymentów ekonomicznych, traktowanych jako kontratypy. Trudno bowiem uzasadnić celowość i zasadność eksperymentu, który byłby ograniczany lub zakazany przez przepisy prawa podatkowego. Trudność w zastosowaniu analizowanej przesłanki umożliwia organowi dalsze prowadzenie postępowania, bez konieczności jego umarzania.

Pomiędzy przesłankami z pkt 1 oraz z pkt 2 art. 17 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) powinna być w strukturze przestępstwa, dodatkowo, rozpoznawana przesłanka bezprawności czynu[449]. Chociaż nie jest ona wymieniona wprost w powyższych przepisach, jest jednak podstawą odpowiedzialności karnej skarbowej. Organy postępowania przygotowawczego otrzymują w związku z powyższym dodatkową płaszczyznę, w związku z którą mogą kształtować czas prowadzenia postępowania. Analiza bezprawności czynu, znajdująca uzasadnienie w zasadach odpowiedzialności karnej skarbowej, może być ogniwem pośrednim do badania kolejnych przesłanek procesowych.

Do przesłanki z art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) powinno się także zaliczyć wystąpienie okoliczności wskazanych w art. 10 k.k.s., który wyłącza znamię umyślności, jeżeli sprawca pozostaje w błędzie co do okoliczności stanowiącej jego znamię. Ustalenie błędu po stronie podmiotowej jest jednak trudne i związane z subiektywną oceną organu postępowania przygotowawczego. Stwierdzenie powyższego błędu jest istotne, ponieważ prowadzi do umorzenia postępowania z uwagi na art. 4 § 1 k.k.s., zgodnie z którym przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe można popełnić co do zasady umyślnie, a nieumyślnie, jeżeli kodeks tak stanowi.

Kolejną, materialną przesłanką, zawartą w art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k. stosowanym odpowiednio do postępowań karnych skarbowych, jest znikoma społeczna szkodliwość czynu. Przepisy k.k.s. inaczej niż w k.p.k., eksponują materialny element przestępstwa[450], zarówno w stosunku do przestępstw jak i w stosunku do wykroczeń[451]. Odpowiedzialności podlega tylko czyn zabroniony (zawiniony), którego społeczna szkodliwość jest większa niż znikoma. Pojęcie znikomej społecznej szkodliwości nie jest jednak definiowane w k.k.s., pomimo że kodeks ten posługuje się pojęciami odnoszącymi się do określonych wartości w przypadku określania znamion przestępstwa („mała wartość" „wielka wartość"). Paragrafy

[449] M. Grzesik, *Funkcjonowanie…*, s. 157.
[450] B. Kunicka-Michalska, *Zasady odpowiedzialności karnej. Komentarz.*, Warszawa 2006, s. 132 i n.
[451] Z. Siwik, *Projekt kodeksu karnego skarbowego – o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogolnej*, CzPKiNP, 1998, nr 1-2, s. 13.

7 i 8 Art. 53 k.k.s. wskazują jedynie na ogólne kryteria oceny stopnia społecznej szkodliwości. Co więcej można spotkać się z poglądami doktryny, zgodnie z którymi powyższe pojęcie nie ma praktycznego znaczenia, ponieważ jest to raczej deklaracja ideowa i postulat pod adresem ustawodawcy niż sformułowanie o charakterze normatywnym. Elementu normatywnego nie udowadnia się w postępowaniu karnym skarbowym, gdyż organ stosujący prawo nie jest do tego upoważniony[452]. W konsekwencji omawiana przesłanka prowadząca do umorzenia postępowania ma charakter uznaniowy i daje podstawy do znacznej dowolności interpretacji, co może wpływać na modyfikację czasu trwania postępowania według potrzeb organu postępowania przygotowawczego związanych z danym postępowaniem. Umorzenie postępowania z uwagi na analizowaną przesłankę może nastąpić na etapie postępowania przygotowawczego, jednak okoliczności popełnienia czynu nie powinny budzić wątpliwości[453]. Dlatego nawet przypadek znikomej społecznej szkodliwości czynu, przy założeniu jego popełnienia, pozwala na kontynuowanie postępowania karnego skarbowego i na równoległe prowadzenie postępowania podatkowego w celu identyfikacji uchybień podatkowych podatnika, aż do momentu stwierdzenia negatywnej przesłanki procesowej, wskazanej w art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Dopiero gdy sprawa faktycznie okaże się błaha, możliwe będzie zastosowanie analizowanej przesłanki do umorzenia postępowania, zgodnie z zasadą opłacalności ścigania karnego. Można jednak założyć wysokie prawdopodobieństwo, że rozszerzanie postępowania podatkowego pozwoli na identyfikację istotnych uchybień, które zostaną zakwalifikowane jako przekraczające granicę znikomej społecznej szkodliwości czynu.

Przesłanka zawarta w art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) ma charakter materialny i odnosi się do wyłączenia karalności zawartego w przepisach prawa. Należy tutaj w szczególności powołać art. 16 oraz 16a k.k.s., umieszczone w rozdziale drugim Kodeksu karnego skarbowego, zatytułowanym „Zaniechanie ukarania sprawcy". Zasadniczo do skutku zaniechania ukarania na podstawie powyższych przepisów dochodzi, kiedy sprawca uiści wszystkie należności publicznoprawne, co do których dokonano uszczuplenia. Wobec spełnienia się finansowego celu (art. 114 k.k.s.) postępowania karnego skarbowego, postępowanie to może zostać umorzone albo w ogóle nie być wszczynane.

---

[452] M. Dąbrowska-Kardas, *O dwóch znaczeniach pojęcia społecznego niebezpieczeństwa czynu*, CzPKiNP, 1997 r., nr 1-2, s. 19 i n.
[453] Post. SN z 9.10.2008 r., sygn. WZ 61/08, OSNKW 2009, nr 1, poz. 6, s. 41.

Przesłanka z art. 17 § 1 pkt 5 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) o charakterze formalnym, wydaje się jednoznaczna i bezwzględna, dotyczy bowiem śmierci oskarżonego. Należy jednak podkreślić, że nawet w momencie śmierci sprawcy, postępowanie przygotowawcze może wywoływać skutki materialne na gruncie zobowiązań podatkowych, związane z zawieszeniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego do czasu umorzenia postępowania. Wskazana powyżej możliwość wynika z zasad hierarchii stosowania przesłanek dotyczących umorzenia, polegających na stosowaniu w pierwszej kolejności przesłanek względniejszych dla sprawcy. Możliwość wydłużenia postępowania karnego skarbowego i związanego z tym faktem zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest o tyle istotna z punktu widzenia organów podatkowych, że na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej (art. 97) spadkobiercy mogą odpowiadać za zobowiązania podatkowe tak jak podatnik. Zobowiązanie podatkowe nie wygasa więc wraz ze śmiercią podatnika. Dlatego utrzymanie postępowania przygotowawczego w toku, w przypadku ryzyka przedawnienia zobowiązania podatkowego, w okolicznościach śmierci podatnika, może być istotne, jeśli chodzi o możliwość skutecznego wyegzekwowania zobowiązania podatkowego od następców prawnych. Ci ostatni jako zobowiązani z tytułu należności podatkowych spadkodawcy będą mogli stać się stroną decyzji określającej zakres odpowiedzialności spadkobiercy (art. 100 o.p.), pod warunkiem, że zobowiązania te nie uległy przedawnieniu. Zapobieżenie przedawnieniu może nastąpić w szczególności wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego, o którym podatnik będący spadkodawcą został powiadomiony. Hierarchia stosowania przesłanek umorzenia postępowania daje podstawy do wszczęcia i prowadzenia postępowania, nawet w okolicznościach śmierci podejrzanego, uniemożliwiając przez określony czas upływ terminu przedawniania zobowiązania podatkowego.

Przyjmuje się, że możliwość umorzenia postępowania na podstawie analizowanej przesłanki dotyczy postępowania znajdującego się dopiero w fazie *in personam*[454]. Osiągnięcie skutku polegającego na zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest możliwe także wówczas, gdy postępowanie karne skarbowe toczy się w sprawie. Dlatego finansowy organ postępowania może doprowadzić do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, gdy osoba podejrzana zmarła, będąc zobligowanym do stosowania w tych okolicznościach przesłanki umorzenia postępowania z art. 17 § 1 pkt 5 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Jeżeli nawet postępowanie jest w fazie *in personam* a oskarżony zmarł, nie

[454] T. Grzegorczyk, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz.*, t.I, Warszawa 2014, s. 139.

oznacza to automatycznego obowiązku umorzenia postępowania tylko z tego powodu. Konieczne jest bowiem rozważenie innych, względniejszych dla sprawcy przesłanek umorzenia, szczególnie z pkt 1 – 4 art. 17 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.p.k.).

Przedawnienie karalności (art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) jest przesłanką mieszaną, o zabarwieniu materialnym, jednak wpływ na odpowiedzialność karną skarbową wywiera wyłącznie w drodze procesowej[455]. Przedawnienie karalności stanowi bezwzględną przeszkodę dla prowadzenia postępowania karnego skarbowego. Jeżeli sąd w toku postępowania stwierdzi, że nastąpiło przedawnienie ścigania, to nie ma możliwości wydania wyroku skazującego ani wyroku uniewinniającego. Przedawnienie ścigania jest bowiem przesłanką bezwzględną ujemną i jej wystąpienie powoduje konieczność umorzenia postępowania[456].

Regulacje dotyczące przedawnienia karalności zostały zawarte w art. 44 k.k.s. Przepis ten w § 1 przewiduje upływ terminu przedawnienia po upływie określonego w nim czasu od momentu popełnienia czynu.

Trzeba zwrócić uwagę również na to, że zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie wywierało także skutki w sferze przedawnienia karalności przestępstw karnych skarbowych. Przepisy art. 44 § 2 k.k.s. oraz art. 70 § 6 pkt 1 o.p. są ze sobą powiązane w przypadku przestępstw znamiennych uszczupleniem należności publicznoprawnej. Zgodnie z art. 44 § 1 k.k.s. karalność przestępstwa skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło lat:

– 5 - gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat;
– 10 - gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata.

Przepis art. 44 § 2 k.k.s. uściśla, iż karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Jednak w następstwie wszczęcia postępowania karnego skarbowego, na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., skutek przedawnienia nie następuje do momentu prawomocnego zakończenia postępowania karnego skarbowego. W konsekwencji wszczęcie postępowania znosi przedawnienie karalności, które mogłoby nastąpić na podstawie art. 44 § 2 k.k.s., przy założeniu, że przestępstwo lub wykroczenie

[455] J. Skorupka (red.), *Kodeks…*, s. 76.
[456] Wyrok SN z 8.6.1977 r., sygn. I KR 87/77, OSNPG 1977, nr 11, poz. 114.

polega na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej. W przypadku pozostałych deliktów, nie polegających na uszczupleniu, zależność pomiędzy przedawnieniem a negatywną przesłanką umorzenia nie występuje. Brak takiej zależności potwierdza zatem istnienienie określonej wprost funkcji Kodeksu karnego skarbowego do wspomagania prowadzenia postępowań podatkowych, wyrażającej się w szczególności przez możliwość wydłużania okresu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Przesłanka określona w art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) jest negatywną, formalną przesłanką procesową, występującą w przypadku powagi rzeczy osądzonej (*res iudicata*) oraz zawisłości sporu (*lis pendens*). Przedmiotową przeszkodę procesową stanowi prawomocne zakończenie postępowania co do tego samego czynu tej samej osoby (*ne bis in idem*). Jednak taką przeszkodę może stanowić jedynie prawomocne zakończenie postępowania sądowego lub postępowania przygotowawczego przeciwko określonej osobie (*in personam*)[457]. Nie powstanie negatywna przesłanka procesowa, jeżeli uprzednio postępowanie przygotowawcze było przeprowadzone w fazie *in rem*, a następnie zostało umorzone. Możliwe jest zatem wielokrotne wszczynanie postępowania przygotowawczego, powodującego wielokrotne zawieszanie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, bez powstania stanu *res iudicata*.

Trzeba także zaznaczyć, że umorzenie postępowania znajdującego się w fazie *in personam* stanowi co do zasady negatywną przesłankę procesową z art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. prowadzącą do stanu *ne bis in idem*. Jednak powyższy przypadek nie musi oznaczać konsumpcji skargi, w szczególności jeśli chodzi o nadzwyczajne środki zaskarżenia (kasacja, wznowienie postępowania). Umorzenie ma zwykle charakter warunkowy, z uwagi na art. 327 § 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), będący podstawą do wznowienia postępowania przygotowawczego, kiedy ujawnią się nowe, istotne fakty lub dowody nieznane w poprzednim postępowaniu, albo gdy zajdzie okoliczność określona w art. 11 § 3 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Analogiczne skutki są przewidziane w art. 328 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Tym samym nawet zbyt pochopna decyzja finansowego organu postępowania przygotowawczego dotycząca umorzenia postępowania może prowadzić do ponownego wszczęcia postępowania także w stosunku do tej samej osoby i ułatwić wydanie nowych decyzji wymiarowych na gruncie zobowiązań podatkowych, zanim zapadnie bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

[457] Wyrok SN z 17.11. 2004 r., sygn. V KK 342/04, OSNwSK z 2004, nr 1, poz. 2103.

Na powyższy wniosek wskazuje interpretacja art. 327 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) oraz orzecznictwo[458]. Nie ma natomiast możliwości ponownego wszczęcia postępowania przygotowawczego przeciwko określonej osobie o ten sam czyn, jeżeli uprzednio organ postępowania przygotowawczego umorzył postępowanie w oparciu o przesłankę znikomej społecznej szkodliwości czynu (art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Negatywna przesłanka w przypadku umorzenia z uwagi na znikomą społeczna szkodliwość czynu wystąpi także wtedy, gdy danej osobie nie przedstawiono zarzutu ani nie przesłuchano jej w charakterze podejrzanego[459].

Jeżeli sprawa będzie rozpoznawana na warunkach art. 34 § 3 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), a zatem nastąpi wyłączenie i odrębne rozpoznanie sprawy poszczególnych sprawców, wydanie wyroku, który stanie się prawomocny, w stosunku jednego ze współsprawców, nie pozbawia możliwości prowadzenia postępowania w stosunku do pozostałych. W szczególności nie ma negatywnej przesłanki *res iudicata* w stosunku do pozostałych współsprawców co do których nie zapadły prawomocne wyroki[460]. Możliwe jest zatem prowadzenie postępowania przygotowawczego w stosunku do innych współsprawców. Zaznaczyć należy, że krąg osób odpowiedzialnych na gruncie k.k.s. jest szeroki, określa go art. 9 § 3 k.k.s. Spełnienie wymogów przewidzianych w o.p. pozwoli zatem na przedłużenie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego o czas potrzebny na rozpoznanie sprawy w stosunku do każdego ze współsprawców, pomimo że w stosunku do poszczególnych osób mogłyby zapaść wyroki skazujące, które stałyby się prawomocne. Trzeba także podkreślić, że przedłużeniu ulega przedawnienie zobowiązania podatnika, który może być osobą prawną, zatrudniającą znaczny krąg osób wskazany w art. 9 § 3 k.k.s. Może to znacznie wydłużyć czas prowadzonego postępowania przygotowawczego i związany z tym termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, umożliwiając wydanie skutecznej decyzji wymiarowej.

Finansowe organy postępowania przygotowawczego mogą ostrożnie i niechętnie podchodzić do umorzenia postępowania w przypadku wystąpienia tzw. czynów ciągłych (art. 6 k.k.s.). W sprawach podatkowych uszczuplenia podatkowe rozciągają się na kilka okresów rozliczeniowych, a zatem czyny mogą często wypełniać definicję czynu ciągłego. Podejście organów, polegające na niedoprowadzaniu do szybkiego umorzenia

[458] Wyrok SN z 9.10.2008 r., sygn. V KK 252/08, OSNwSK z 2008, nr 1, poz. 1992; post. SN z 4.5.2006 r., sygn. V KK 384/05, OSNwSK 2006, nr 1, poz. 944.
[459] Wyrok SN z 15.02.2012 r., sygn. II KK 201/11, OSNKW 2012, nr 6, poz. 60.
[460] Post. SN z 14.10.2010 r., sygn. WZ 44/10, Biul.PK 2010 r., nr 12, poz. 31.

postępowania, z uwzględnieniem tylko części okresów rozliczeniowych, znajduje swoje uzasadnienie. Organ ma bowiem na uwadze, że skazanie za czyn ciągły stoi na przeszkodzie ponownemu postępowaniu o później ujawnione elementy tego czynu, niewchodzące w skład przyjętej w wyroku konstrukcji[461]. Ponadto nie ma znaczenia społeczna szkodliwość następnie ujawnionych fragmentów czynu ciągłego w stosunku do pierwotnie ujawnionych i osądzonych[462].

Organy postępowania przygotowawczego wszczynając postępowanie, powinny brać pod uwagę także przepisy prawa międzynarodowego. Chodzi w szczególności o Konwencję wykonawczą do układu z Schengen z dnia 19 czerwca 1990 r.[463] i jej artykuły 54-58 oraz art. 50 Karty Praw podstawowych Unii Europejskiej[464]. Z powyższych przepisów wynika, że nikt nie może być ponownie sądzony lub ukarany w postępowaniu karnym za ten sam czyn zabroniony pod groźbą kary, w odniesieniu do którego zgodnie z ustawą został już uprzednio uniewinniony lub za który został już uprzednio skazany prawomocnym wyrokiem na terytorium Unii. W praktyce finansowe organy postępowania przygotowawczego nie spotykają się z sytuacją, w której podatnik został uprzednio uniewinniony lub skazany w którymś z państw UE. Z uwagi na krajowy zakres przestępstw i wykroczeń określonych w k.k.s., dokonanie czynu objętego odpowiedzialnością na gruncie k.k.s., który byłyby ścigany przez zagraniczne organy, jest raczej niespotykane. Finansowe organy postępowania mogą zatem przyjąć wysoce prawdopodobne założenie, że dana osoba nie była uniewinniona lub skazana za dany czyn na terytorium innego państwa UE.

Przepis art. 17 § 1 pkt 7 k.k.s. (w zw. z art. 113 k.k.s.) przewiduje także negatywną przesłankę procesową dotyczącą zawisłości sporu. Jej celem jest usuwanie mogącej pojawić się nieprawidłowości polegającej na toczeniu się dwóch różnych, równoległych postępowań karnych skarbowych dotyczących tej samej sprawy, niezależnie od stanu zaawansowania sprawy[465]. Stan zawisłości sprawy rozpoczyna się z momentem skierowania postępowania przeciwko konkretnej osobie (*in personam*) poprzez przedstawienie zarzutów (art. 308 § 2, art. 313 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), a kończy z momentem prawomocnego zakończenia

[461] Uchwała SN z 21.11.2001 r., sygn. I KZP 29/01, OSNKW 2002 r., nr 1-2, poz. 2; R.A. Stefański, *Glosa do wyroku SN z 21.11.2001, I KZP 29/01*, WPP 2002, nr 1, s. 101.
[462] Wyrok SN z 26. 7.2007 r., sygn. IV KK 153/07, Prok. i Pr. z 2008, nr 1, poz. 2 (wkładka).
[463] Zawarta w wykonaniu układu z dnia 14.6.1985 r., Dz. Urz. UE. L Nr 239, z dnia 22.9.2000 r., s. 19.
[464] Dz. Urz. UE C Nr 303 z dnia 14.12.2007 r., s. 1.
[465] K. Dudka, H. Paluszkiewicz, *Postępowanie* karne, Warszawa 2017, s. 422

postępowania. Wcześniejszym postępowaniem jest to, w którym przedstawienie zarzutów nastąpiło najwcześniej[466].

Wskutek złożenia aktu oskarżenia przez uprawnionego oskarżyciela powstaje stan zawisłości sprawy przed sądem, co oznacza, że może mieć zastosowanie przesłanka o której mowa w art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Momentem początkowym zawisłości sprawy jest wszczęcie postępowania przygotowawczego, a momentem końcowym „chwila uprawomocnienia się orzeczenia kończącego postępowanie"[467]. Z punktu widzenia możliwości zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego negatywna przesłanka zawisłości sporu jest obojętna, jeśli chodzi o możliwość wystąpienia skutku materialnego w zobowiązaniach podatkowych. W stanach prawnych dotyczących Ordynacji podatkowej sprzed 1 września 2005 r. jakiekolwiek postępowanie karne skarbowe dotyczące danego podatnika powodowało zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego (por. rozdział I). Dlatego umorzenie postępowania z uwagi na zawisłość sporu nie wyłączało zawieszenia biegu przedawnienia, jeżeli pierwsze postępowanie było w toku. Zgodnie z obowiązującymi przepisami o.p., jeżeli finansowy organ postępowania przygotowawczego dochowa wymogu poinformowania podatnika, iż bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie ulegnie przedawnieniu ze względu na wszczęte postępowanie karne skarbowe, umorzenie drugiego postępowania z uwagi na analizowaną przesłankę nie wpłynie na zawieszony bieg terminu przedawnienia. Pomimo że aktualne przepisy o.p. (por. art. 70c o.p.) wymagają, aby w celu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnik został poinformowany o tym fakcie, nie jest konieczne wskazywanie na konkretne postępowanie przygotowawcze związane z danym zobowiązaniem podatkowym. Tym samym umorzenie postępowania z uwagi na zawisłość sporu, jeżeli pierwsze wszczęte postępowanie jest w toku, nie wpływa na skutek zawieszenia, przy zachowaniu wymogów z art. 70c o.p. Omawiana negatywna przesłanka procesowa jest obojętna w sensie możliwości utrzymania spoczywania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku jej wystąpienia.

Kolejna negatywna przesłanka procesowa, określona w art. 17 § 1 pkt 8 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) dotyczy podlegania przez sprawcę orzecznictwu polskich sądów karnych. Przesłanka ta dotyczy zarówno strony podmiotowej, jak i przedmiotowej (czynów, co do

[466] Wyrok SN z 9.11.2005 r., sygn. V KK 364/05, OSNwSK 2005, nr 1, poz. 2048.
[467] K. Woźniewski, *Prawo karne procesowe. Zarys instytucji*, Gdańsk 2009, s. 86.

których orzekanie nie następuje przed sądami karnymi)[468]. Przestępstwa karne skarbowe i wykroczenia, z racji odpowiedniego stosowania przepisów o postępowaniu karnym (art. 113 k.k.s.) nie będą wyłączone z orzekania przez polskie sądy karne. Sprawca może być natomiast wyłączony spod orzecznictwa sądów karnych wskutek chroniącego go immunitetu (dyplomatyczne, konsularne, posłowie i senatorowie, deputowani do Parlamentu Europejskiego). Przesłanka ta, jeżeli zapobiegnie wszczęciu postępowania karnego skarbowego, uniemożliwi tym samym zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego[469].

Przesłanka określona w art. 17 § 1 pkt 9 k.k.s. (w zw. z art. 113 k.k.s.) dotyczy skargi uprawnionego oskarżyciela, która jest konieczna do wszczęcia postępowania. Chodzi o oskarżyciela, który posiada określoną przepisami prawa legitymację do złożenia skargi w sprawie o dany czyn w rozumieniu art. 17 § 1 pkt 9 k.k.s.[470] W literaturze i orzecznictwie zwraca się także uwagę na to, że o braku skargi będzie można mówić wówczas, gdy skarga w ogóle nie została złożona[471]. Przesłanka braku skargi uprawnionego oskarżyciela może być skonwalidowana, co oznacza, że brak ten czasem nie pociąga za sobą ujemnych następstw prawnych[472].

Finansowe organy postępowania przygotowawczego, określone w art. 53 § 37 k.k.s., posiadają legitymację do złożenia skargi w przypadku prowadzenia dochodzenia niepodlegającego nadzorowi prokuratora (art. 155 § 4 k.k.s.). Trzeba zauważyć, że w celu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego wystarczające jest wszczęcie postępowania karnego skarbowego w fazie *in rem*, natomiast omawiana przesłanka może realizować się dopiero od momentu składania aktu oskarżenia. Do tego momentu przesłanka z punktu widzenia możliwości prowadzenia postępowania karnego skarbowego w fazie przygotowawczej jest obojętna. Powyższe uzasadnia dodatkowo art. 133 § 2 k.k.s., dopuszczający wszczęcie postępowania przez finansowy organ postępowania także w przypadku, gdy sprawa nie należy do właściwości tego organu, z obowiązkiem jej przekazania do organu właściwego.

---

[468] P. Hofmański (red.), *KPK. Komentarz*, t. 1, Warszawa 2007, s. 159.
[469] Por. R. A. Stefański, *Karnoprocesowe aspekty zgody parlamentarzysty na pociągnięcie go do odpowiedzialności* karnej, Prok. i Pr. 2002, nr 6, s. 18-20.
[470] T. Grzegorczyk, J. Tylman, *Polskie postępowanie…*, 2014, s. 210; M. Jeż-Ludwichowska (red.), A. Lach (red.), *Dopuszczalność procesu. System prawa karnego procesowego*, t. IV, Warszawa 2015, s. 373.
[471] R.A. Stefański, *Glosa do wyroku SN z dn. 16.03.2006 r. (V KK 85/06),* WPP 2007, nr 1, s. 124.
[472] E. Kruk, *Skarga…*, s. 56.

W art. 17 § 1 pkt 10 k.k.s. (w zw. z art. 113 k.p.k.) zawarto między innymi negatywną przesłankę procesową dotyczącą zezwolenia na ściganie. Jest ona związana z immunitetami formalnymi o charakterze względnym, które mogą być uchylone decyzją określonego przez prawo organu. Z tego typu immunitetów korzystają na przykład posłowie i senatorowie (art. 105 ust. 2 Konstytucji RP)[473]. Trzeba podkreślić, że brak zezwolenia władzy na ściganie o którym mowa w art. 17 § 1 pkt 10 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) nie stanowi negatywnej przesłanki procesowej dla wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawie. Oznacza to, że finansowy organ postępowania przygotowawczego ma możliwości zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego także w stosunku do podatnika objętego przedmiotowym immunitetem. Tym samym powyższa przesłanka, w przypadku jej wystąpienia, może nie mieć znaczenia dla zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego i skutecznego wydania decyzji wymiarowej.

W art. 17 § 1 pkt 10 k.p.k. została przewidziana jeszcze jedna przesłanka, która nie ma wpływu na możliwość zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ponadto jest obojętna dla postępowań karnych skarbowych. Związana jest ona z wnioskiem o ściganie pochodzącym od osoby uprawnionej. Zakres przestępstw i wykroczeń, w przypadku których wymagany jest wniosek osoby uprawnionej określa prawo karne materialne. Przepisy k.k.s. nie przewidują żadnego przestępstwa lub wykroczenia, którego ściganie odbywałoby się na wniosek, wszystkie bowiem przestępstwa lub wykroczenia skarbowe ścigane są z urzędu.

W przypadku, w którym postępowanie nie dostarczyło podstaw do wniesienia aktu oskarżenia, a ponadto nie zachodzą warunki określone w art. 324 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. (polegające na zastosowaniu środków zabezpieczających, związanych z niepoczytalnością podejrzanego), umarza się śledztwo lub dochodzenie, na co wskazuje wprost art. 322 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. W takim przypadku nie ma także konieczności zaznajomienia strony z zebranymi materiałami postępowania i jego zamknięcia. Brak konieczności zaznajomienia strony lub potencjalnej strony postępowania przygotowawczego zwiększa możliwości jedynie formalnego prowadzenia postępowania, którego głównym celem jest wywołanie skutków materialnych na gruncie zobowiązań podatkowych. Można bowiem założyć, że podejrzany lub osoba potencjalnie podejrzana,

[473] B. Janusz-Pohl, *Immunitety w polskim postępowaniu karnym*, Warszawa 2009, s. 108 i n.; J. Skorupka, *Kodeks…*, s. 75.

jeżeli postępowanie nie przeszło do fazy *in personam*, nie będzie skarżyć decyzji o umorzeniu.

Warto zauważyć, że art. 322 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) może być podstawą umorzenia postępowania w związku z niewykryciem sprawcy, jednak na gruncie zobowiązań podatkowych takie przypadki są rzadkie. Mogą wystąpić raczej na gruncie zobowiązań celnych, na przykład w związku z porzuceniem przywiezionego na terytorium RP towaru. Przyczyną umorzenia postępowania, której podstawą prawną jest art. 322 § 1 k.p.k., jest niepopełnienie przestępstwa. Przyczyna ta może wystąpić także wówczas, gdy wskutek przeprowadzonego postępowania organ postępowania dojdzie do wniosku, że czyn przestępny co prawda zaistniał, jednak nie zebrano wystarczających dowodów na udowodnienie popełnienia czynu[474].

Umorzenie postępowania karnego skarbowego na etapie postępowania przygotowawczego, a nawet uniewinnienie oskarżonego w drodze prawomocnego wyroku, nie znosi skutków materialnoprawnych, jakie niesie ze sobą postępowanie przygotowawcze, polegające na zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu na okres trwania postępowania przygotowawczego niezależnie od przyczyn jego zakończenia. Dotyczy to okresu od wszczęcia postępowania do momentu jego umorzenia. W związku z powyższym w doktrynie pojawiały się opinie, że umorzenie postępowania karnego skarbowego powinno eliminować wszystkie skutki, jakie spowodowało zawieszenie biegu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego[475]. Analogiczne usunięcie skutków postępowania karnego skarbowego powinno także mieć miejsce w przypadku wydania przez sąd wyroku uniewinniającego.

Pogląd ten jest uzasadniony, jednak aby wyważyć interesy zarówno wierzyciela (Skarbu Państwa) jak i dłużnika (podatnika), konieczny byłby kompromis. Zanim dojdzie do weryfikacji w drodze postępowania przygotowawczego przesłanek odpowiedzialności, konieczne jest przeprowadzenie określonych czynności śledztwa lub dochodzenia. Co do zasady bowiem, weryfikacja jest pozytywna i daje podstawy do wniesienia aktu oskarżenia przez organ postępowania przygotowawczego. Dopiero sąd weryfikuje ustalenia organu ścigania i kiedy w trakcie przewodu sądowego oskarżenie okazuje się niezasadne, wydaje

---

[474] W. Grzeszczyk, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 304.
[475] S. Kowalski, O. Włodkowski, *Nowe uregulowanie zawieszenia biegu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego (uwagi de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, M.Podat. 2013, nr 11, s. 10.

wyrok uniewinniający. Cofnięcie skutków zawieszenia biegu przedawnienia, w związku z umorzeniem postępowania lub uniewinnieniem oskarżonego na zasadzie *ex tunc* prowadziłoby do daleko idących konsekwencji, które zostałyby przerzucone w praktyce na wszystkich podatników. Cofnięcie skutków zawieszenia biegu przedawnienia mogłoby powodować, że wydana w sprawie podatkowej decyzja, która była skuteczna z uwagi na wydanie jej przed zapadnięciem okresu przedawnienia, z uwagi na jego zawieszenie stawałaby się bezprzedmiotowa. Powyższe prowadziłoby do obowiązku dokonania zwrotu podatnikowi całego uiszczonego lub wyegzekwowanego zobowiązania podatkowego, wraz z odsetkami za zwłokę. Trzeba także podkreślić, że skoro decyzja wymiarowa została wydana i stała się prawomocna, to można założyć, iż zobowiązanie podatkowe było należne i zostało określone zgodnie z przepisami prawa, pomimo że podatnik nie odpowiada w tym przykładzie na gruncie karnym skarbowym. W odbiorze powszechnym zostałoby uznane za niesprawiedliwe, gdyby uchylenie skutków zawieszenia pociągało za sobą konieczność zwrotu kwoty zobowiązania, obiektywnie należnej na podstawie materialnych przepisów ustaw podatkowych, na podstawie których wydano decyzję wymiarową. *De lege ferenda* uchylenie skutków finansowych w sytuacji umorzenia postępowania karnego skarbowego, można byłoby ograniczyć jedynie do odsetek od zaległości podatkowej które uiścił podejrzany.

4. Skierowanie do sądu przez finansowy organ postępowania przygotowawczego wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności przez sprawcę

Instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, ma na celu uregulowanie należności publicznoprawnych, w zamian za zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa lub wykroczenia karnego skarbowego (art. 17, 18 k.k.s.). Stosując dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, nie rozstrzyga się o winie[476], ponieważ zgodnie z przepisami, wina nie powinna budzić wątpliwości. Zastosowanie tej instytucji pozwala zatem uniknąć długotrwałych czynności procesowych zarówno w postępowaniu przygotowawczym, jak i w postępowaniu jurysdykcyjnym. Przyjmuje się, że instytucja ta ma charakter umowy pomiędzy władzą państwową a sprawcą. Władza państwowa zobowiązuje się skrócić do minimum postępowanie, gdy sprawca zgłosi wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie

[476] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 18–19.

się odpowiedzialności[477]. Wyłączną kompetencję do stosowania tej instytucji mają finansowe organy postępowania przygotowawczego, na co wskazuje literalne brzmienie art. 142 k.k.s.[478] Jest to istotne uprzywilejowanie finansowych organów postępowania w stosunku do pozostałych organów mogących prowadzić postępowanie przygotowawcze na gruncie k.k.s. Organy te mogą bowiem zakończyć postępowanie w określony sposób, bez składania aktu oskarżenia do sądu, uzyskując jednocześnie kwotę zobowiązania podatkowego oraz finansową karę grzywny.

Przepisy dotyczące dobrowolnego poddania się odpowiedzialności z punktu widzenia systematyki Kodeksu karnego skarbowego, są podzielone. Znajdują się bowiem w dziale I w części ogólnej oraz poza częścią materialną, w rozdziale 16 k.k.s., zatytułowanym „Zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności", regulującym procesowy aspekt instytucji. Umiejscowienie przepisów związanych z dobrowolnym poddaniem się odpowiedzialności w Kodeksie karnym skarbowym pomiędzy rozdziałem 2, zawierającym przepisy dotyczące zaniechania ukarania sprawcy, a przepisami procesowymi, znajdującymi się w tytule II k.p.k. powoduje trudności w jednoznacznym zaklasyfikowaniu przedmiotowej instytucji[479]. Uznaje się, że ma ona mieszany, materialno-procesowy charakter. Z jednej strony dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest środkiem karnym (art. 22 § 2 pkt. 1 k.k.s.), z drugiej natomiast polega na uiszczeniu pewnej kwoty tytułem grzywny, a także – w miarę potrzeby – wyrażeniu zgody na przepadek przedmiotów albo ściągnięcie równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów[480].

Finansowy organ postępowania przed pierwszym przesłuchaniem jest obowiązany pouczyć sprawcę o prawie złożenia takiego wniosku. W k.k.s. nie są wprost wskazane konsekwencje braku pouczenia, a zatem powyższy brak nie może wywoływać ujemnych skutków procesowych. Nie ma jednak konkretnej podstawy prawnej, umożliwiającej sądowi zwrot sprawy do postępowania przygotowawczego z powodu niepouczenia o możliwości złożenia wniosku w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Wydaje się, że art. 344a k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) nie dotyczy tego przypadku. Celowe działanie organu uchybiające obowiązkowi informacyjnemu w kwestii dobrowolnego poddania się

---

[477] D. Świecki, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w kodeksie karnym skarbowym*, PS 2001, nr 3, s. 83 i n.

[478] Tak: G. Skowronek, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności na gruncie Kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2005, nr 3, s. 165; stanowisko przeciwne: H. Skwarczyński, *Uprawnienia Straży Granicznej w postępowaniu o przestępstwa i wykroczenia skarbowe*, WPP 2003, nr 3, s. 101–102; *idem*, *Uprawnienia Żandarmerii Wojskowej w postępowaniu karnym skarbowym*, WPP 2001, nr 3–4, s. 36–37.

[479] A. Światłowski, *Jedna czy wiele procedur karnych*, Sopot 2008, s. 198-199.

[480] *Ibidem.*

odpowiedzialności może skutkować koniecznością prowadzenia postępowania jurysdykcyjnego, bez możliwości zwrotu sprawy do postępowania przygotowawczego, pomimo że sprawca byłby skłonny skorzystać z analizowanej instytucji.

Przepisy k.k.s. określają osobę uprawnioną do złożenia wniosku mianem sprawcy. Pozycję procesową sprawcy składającego wniosek określa art. 142 § 5 k.k.s., który wskazuje, że ma on prawa i obowiązki podejrzanego. Przepisy o podejrzanym stosuje się bowiem odpowiednio do składającego wniosek w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Wniosek może być złożony do momentu, w którym organ postępowania przygotowawczego wniesie do sądu akt oskarżenia. Dopuszczalne jest złożenie wniosku już po końcowym zaznajomieniu podejrzanego z materiałami dochodzenia lub śledztwa[481].

Wniosek sprawcy o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności może być złożony na piśmie albo ustnie do protokołu, zależnie od woli sprawcy (art. 142 § 4 k.k.s.). Złożenie ustne wniosku przed finansowym organem postępowania przygotowawczego wymaga zaprotokołowania przez ten organ. Może to być osobny protokół, a gdy zgłoszenie wniosku nastąpiło w trakcie przesłuchania, jest możliwe wpisanie treści wniosku do protokołu z przesłuchania[482].

Nie jest wykluczone, że prezentacja zebranego przez finansowy organ postępowania materiału dowodowego będzie miała na celu skłonienie podejrzanego do złożenia wniosku w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności albo rezygnacji z takiej decyzji w zależności od intencji organu. W tym drugim przypadku czynnikiem wpływającym na rezygnację ze złożenia wniosku, zależnym od działań organu, mogą być ograniczone materiały zgromadzone przez organ w trakcie prowadzenia postępowania przygotowawczego. Sprawca może w takim przypadku wyjść z założenia, że akt oskarżenia nie będzie przekonujący dla sądu i nie doprowadzi do skazania. W ten sposób postępowanie karne skarbowe będzie mogło zostać wydłużone i zakończone decyzją wymiarową. Sprawca, oprócz obowiązku zapłaty podatku, poniesienie ponadto karę wymierzoną na podstawie wyroku skazującego, z reguły w postaci grzywny.

Przyjmuje się, że wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest czynnością procesową stanowiącą oświadczenie woli podejrzanego,

---

[481] J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 201, s. 234.
[482] Z. Gostyński, *Komentarz do kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2000, s. 214.

a nie przyznanie się do winy[483], ponieważ w przypadku stosowania tej procedury wina nie powinna budzić wątpliwości. Procedurę dobrowolnego poddania się odpowiedzialności rozpoczyna czynność sprawcy polegająca na złożeniu wniosku, prowadząca do negocjacji z organem postępowania przygotowawczego warunków kary, uregulowana w oddziale 1 Kodeksu karnego skarbowego, zatytułowanym „Przebieg negocjacji". Pierwszym etapem po złożeniu wniosku przez sprawcę jest jego weryfikacja formalna (art. 143a k.k.s.). Nadanie wnioskowi biegu i rozpoczęcie negocjacji, wymaga spełnienia przez sprawcę przesłanek z art. 142 k.k.s. Oznacza to, że sprawca musi w szczególności spełnić warunki finansowe, które są traktowane jako formalna podstawa uruchomienia analizowanej procedury. W celu wszczęcia negocjacji należy bowiem uiścić:

- należność publicznoprawną, jeżeli czyn zabroniony polega na uszczupleniu tej należności, chyba że do chwili zgłoszenia wniosku ta należność została w całości zapłacona,
- tytułem kary grzywny kwotę odpowiadającą co najmniej jednej trzeciej najniższego miesięcznego wynagrodzenia, a za wykroczenie skarbowe – kwotę odpowiadającą co najmniej jednej dziesiątej tego wynagrodzenia[484],
- zryczałtowaną równowartość kosztów postępowania[485].

Zryczałtowana równowartość kosztów postępowania niekoniecznie musi oznaczać, że wpłacona przez sprawcę kwota będzie w tym zakresie ostateczna. Przepis wskazuje bowiem, że sprawca ma uiścić „co najmniej" zryczałtowaną równowartość kosztów postępowania. Może się zdarzyć, że koszty rzeczywiste, np. wynikające z wynagrodzeń za opinie biegłych, były znacznie wyższe od kwot zryczałtowanych kosztów. Organ mając swobodę w zakresie przedmiotowego żądania, może uzależnić swoje wystąpienie do sądu o zezwolenie sprawcy na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności od uzupełnienia ich przez sprawcę[486].

Ponadto według § 2 art. 143 k.k.s., jeżeli za czyn zabroniony jest obowiązkowe orzeczenie przepadku przedmiotów, sprawca składając wniosek w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, jest obowiązany wyrazić zgodę na ich przepadek, a w razie

---

[483] T. Grzegorczyk, *Instytucja dobrowolnego poddania się karze w procesie karnym skarbowym de lege lata i de lege ferenda*, ZNUŁ 1997, nr 65, s. 63.
[484] Zob. W. Grzeszczyk, *Najniższe miesięczne wynagrodzenie w rozumieniu art. 115 § 5–8 kodeksu karnego i art. 53 § 4 kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2004, nr 4, s. 151-154.
[485] Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie wysokości zryczałtowanych kosztów postępowania związanych ze zgłoszeniem wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, Dz.U. nr 244, poz. 2074.
[486] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa, 2006, s. 589.

niemożności złożenia tych przedmiotów – uiścić ich równowartość pieniężną. Jeżeli orzeczenie przepadku przedmiotów nie jest obowiązkowe, sprawca może ograniczyć wyrażenie zgody na przepadek, a w razie niemożności złożenia tych przedmiotów - uiścić równowartość pieniężną.

Negocjacje pomiędzy sprawcą a organem reguluje art. 146 k.k.s., który uzależnia ich rozpoczęcie od wykonania obowiązku uiszczenia w całości wymagalnej należności publicznoprawnej, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie tej należności. Skoro przepis art. 142 § 4 k.k.s. wymaga, aby do wniosku dołączyć potwierdzenie uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej, jego brak można zakwalifikować do braków formalnych niedopuszczających do rozpoczęcia negocjacji. Zgodnie z przepisami, finansowy organ postępowania jest zobowiązany do wezwania wnioskodawcy do uzupełnienia braków (art. 143a § 1 k.k.s.). Dla podatnika podejmującego decyzję o skorzystaniu z analizowanej procedury wymóg uiszczenia pełnej należności publicznoprawnej może być przesłanką trudną do spełnienia, a nawet niemożliwą, przy braku dobrej woli zawarcia porozumienia przez finansowy organ postępowania przygotowawczego. Wynika to z niedookreślonej w momencie składania wniosku wysokości należności publicznoprawnej. Pomimo traktowania rozstrzygnięć postępowania podatkowego jako prejudykatu *sensu largo*[487] dla postępowania karnego skarbowego, nie jest regułą, że to drugie postępowanie musi się toczyć po zakończeniu postępowania podatkowego wydaniem decyzji wymiarowej. Oznacza to, że w danym momencie, w którym sprawca składa wniosek w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, wysokość zobowiązania podatkowego może nie być jeszcze znana. Finansowy organ postępowania może zatem uznać, że podstawowa przesłanka dopuszczająca wyrażenie zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie została spełniona. W toku równolegle prowadzonego postępowania podatkowego organ może ujawniać kolejne uchybienia w zakresie zobowiązania podatkowego, które okazywać się będzie coraz wyższe. Postępowanie karne skarbowe toczące się przeciwko sprawcy (faza *in personam*) wstrzymuje ponadto bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego, umożliwiając wydanie decyzji wymiarowej po odpowiednio długim czasie, wystarczającym do wnikliwego zakończenia postępowania podatkowego. Ponieważ przesłanki procedury nie zostaną spełnione, organ odmówi jej zastosowania i złoży do sądu akt oskarżenia. Zgodnie

[487] T. Gardocka, *Prejudycjalność w polskim procesie karnym*, Warszawa 1987, s. 11–12; P. Hofmański, *Kilka uwag na temat prejudycjalności w polskim procesie karnym*, PiP 1988, nr 11, s. 102 i n.

bowiem z art. 143a § 2 k.k.s. nieuzupełnienie braków w terminie powoduje uznanie wniosku za bezskuteczny.

Ponadto w celu rozpoczęcia negocjacji, jeżeli przepadek przedmiotów jest obligatoryjny, sprawca musi wyrazić zgodę na przepadek, a gdy przepadek jest niemożliwy, musi uiścić równowartość przedmiotów podlegających obowiązkowemu przepadkowi. Negocjacje z organem polegają na ustaleniu warunków, ograniczonych przepisami k.k.s., przy spełnieniu których organ występuje do sądu z wnioskiem o zezwolenie sprawcy na skorzystanie z dobrowolnego poddania się odpowiedzialności[488]. Dlatego niewypełnienie warunków finansowych uniemożliwi złożenie przez organ wniosku w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności.

Finansowy organ dochodzenia, poza koniecznymi warunkami dopuszczającymi rozpoczęcie negocjacji, ma fakultatywną możliwość uzależnienia wniesienia wniosku od uiszczenia tytułem kary grzywny dodatkowej kwoty, nieprzekraczającej jednak łącznie z kwotą już wpłaconą wysokości połowy sumy odpowiadającej górnej granicy ustawowego zagrożenia za dany czyn zabroniony (art. 146 § 2 k.k.s.). Z regulacji tej wynika, że wysokość kary grzywny jest przedmiotem negocjacji, zarówno w zakresie ilości stawek, jak i w zakresie ich wysokości. Negocjacjom podlega także sposób uiszczenia dopłaty oraz czas jego wykonania, które są określane po wysłuchaniu sprawcy. Wysokość grzywny jest ograniczona górnym pułapem, jednak limit, do wysokości którego może negocjować organ, jest wysoki i może być barierą nie do zaakceptowania przez sprawcę. Przykładowo, przestępstwo uchylania się od opodatkowania jest potencjalnie zagrożone sankcją grzywny wynoszącą do 720 stawek dziennych. Oznacza to, że kara grzywny grożąca za to przestępstwo może wynieść nawet 20 160 000 zł[489]. W konsekwencji upoważnienie organu do zażądania w ramach negocjacji w procedurze dobrowolnego poddania się odpowiedzialności połowy powyższej kwoty może nie zostać przyjęta. Brak akceptacji umożliwi natomiast finansowemu organowi postępowania przygotowawczego odmowę złożenia wniosku i wniesienie aktu oskarżenia, a tym samym kontynuowanie postępowania karnego skarbowego ze skutkiem spoczywania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ponadto negocjacje mogą dotyczyć także przepadku przedmiotów, nawet gdy nie jest on obowiązkowy. Finansowy organ dochodzenia może uzależnić wniesienie

[488] P. Tatarczak, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności – wybrane problemy*, M.Podat. 2001, nr 6, s. 44.
[489] Art. 23 § 3 k.k.s., przy ogłoszonej płacy minimalnej wynoszącej 2 100 zł na podstawie Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2018 r., Dz. U. poz. 1747.

wniosku od wyrażenia zgody na przepadek przedmiotów nieobjętych wnioskiem sprawcy czy w razie niemożności ich złożenia – od uiszczenia równowartości pieniężnej tych przedmiotów, chyba że przepadek dotyczy przedmiotów, których wytwarzanie, posiadanie, obrót, przewóz, przenoszenie lub przesyłanie jest zabronione jako przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Fiasko negocjacji i odmowa wniesienia do sądu wniosku w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności może mieć także miejsce, gdy organ uważa, że sprawca powinien ponieść surowsze konsekwencje prawne niż te, jakie są możliwe przy dobrowolnym poddaniu się odpowiedzialności.

Może się także zdarzyć, że organ nie widzi możliwości wystąpienia ze względu na dostrzeganą potrzebę umorzenia dochodzenia[490]. Pozwala to na zakończenie postępowania przygotowawczego także wtedy, gdy było ono wszczęte niezasadnie, a podatnik pomimo wszystko wyraził chęć skorzystania z dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Umorzenie postępowania nie wpływa jednak na skutki materialne, które postępowanie wywoływało na gruncie zobowiązań podatkowych (zawieszenie biegu).

Finansowy organ postępowania przygotowawczego może mieć wiele uznaniowych powodów, na podstawie których wyda odmowne postanowienie w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Można do nich zaliczyć: okoliczności sprawy, sposób działania sprawcy, charakter przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, rodzaj i rozmiar ujemnych następstw czynu zabronionego, rodzaj i stopień naruszenia ciążącego na sprawcy obowiązku finansowego, w szczególności zaś uzasadniony interes Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu, jeżeli przemawiają one w ocenie organu przeciwko zastosowaniu instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności[491]. Odmowa powinna nastąpić także wówczas, gdy w trakcie negocjacji w postępowaniu ujawniono okoliczności powodujące zmianę kwalifikacji prawnej czynu w taki sposób, że udzielenie przez sąd zezwolenia nie jest już możliwe[492]. Przypadek ten może nie być odosobniony, w szczególności gdy procedurę dobrowolnego poddania się odpowiedzialności wszczęto w początkowym stadium postępowania podatkowego, gdy okoliczności nie były jeszcze dokładnie rozpoznane.

---

[490] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 589-590.
[491] I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011, s. 173-174.
[492] T. Grzegorczyk, *Kodeks* ..., 2006, s. 589-590.

Odmowne postanowienie w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności jest zaskarżalne, jednak zażalenie składa się do organu nadrzędnego (art. 53 § 39 k.k.s.) nad danym organem finansowym (art. 147 k.k.s.).

W przypadku gdy negocjacje prowadzone z organem nie prowadzą do osiągnięcia kompromisu, zakończonego dobrowolnym poddaniem się odpowiedzialności, przepis art. 144 § 3 k.k.s. ogranicza sprawcę w zakresie dysponowania kwotą wpłaconą tytułem zobowiązania podatkowego. Uiszczone przez sprawcę pieniądze zatrzymuje się do zakończenia postępowania jako zabezpieczenie grożących mu kar, środków karnych lub innych środków oraz kosztów postępowania. Ponadto na podstawie art. 144 § 1 k.k.s. zakazuje się cofnięcia wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności przed upływem jednego miesiąca od jego złożenia, a także po złożeniu do sądu wniosku o udzielenie takiego zezwolenia. W przypadku skorzystania przez sprawcę z prawa cofnięcia wniosku z uwagi na upływ jednego miesiąca od jego złożenia, ponowne jego złożenie jest niedopuszczalne. Jednak uiszczone przez sprawcę kwoty zatrzymuje się do zakończenia postępowania karnego skarbowego jako zabezpieczenie grożących mu kar, środków karnych lub innych środków oraz kosztów postępowania. Procedura dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, pomimo że przewidziana przepisami k.k.s., w sposób swoisty dokonuje zatrzymania zarówno kwoty niedookreślonego zobowiązania podatkowego (decyzja wymiarowa nie musi być jeszcze wydana), jak i grzywien karnych. Zatrzymanie kwot następuje z mocy samego prawa i nie wymaga odrębnego postanowienia. W związku z powyższym nie ma żadnej możliwości zaskarżenia skutku finansowego polegającego na zabezpieczeniu kwot wpłaconych przez sprawcę. Konsekwencją powyższego może być mniejsza skłonność finansowego organu postępowania do osiągnięcia kompromisu ze sprawcą.

Sprawca przestępstwa ma środki prawne, jednak przeciwko odmowie wydania zgody na rozpoczęcie procedury dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, a nie na skutek finansowy, o którym mowa w art. 144 § 3 k.k.s. Przepisy przewidują bowiem zażalenie na postanowienie o odmowie rozpoczęcia analizowanej procedury (art. 147 k.k.s.), jednak – jak stanowi art. 147 k.k.s. – w razie nieuwzględnienia zażalenia stosuje się odpowiednio art. 144 § 3 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem uiszczone przez sprawcę kwoty zatrzymuje się do zakończenia postępowania jako zabezpieczenie grożących mu kar, środków karnych lub innych środków oraz kosztów postępowania. Zażalenie jest dewolutywne, trafia do organu nadrzędnego nad finansowym organem dochodzenia. O możliwości złożenia zażalenia

finansowy organ dochodzenia ma obowiązek pouczyć sprawcę. W przypadku gdy organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego uzna stanowisko co do odmowy wydania zgody na zastosowanie analizowanej procedury, uiszczone przez sprawcę kwoty zatrzymuje się do zakończenia postępowania jako zabezpieczenie grożących mu kar, środków karnych lub innych środków oraz kosztów postępowania.

Finansowy organ postępowania jest także zobligowany, pomimo że przepis jest literalnie kierowany do sądu, do weryfikacji wyłączeń stosowania dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, przewidzianych w art. 17 k.k.s. i w razie wykrycia tych wyłączeń – do odmowy wyrażenia zgodny na zastosowanie analizowanej procedury[493].

W związku koniecznością stosowania przez finansowy organ postępowania przygotowawczego art. 17 k.k.s. może wystąpić jeszcze kwestia, związana z rozróżnieniem podmiotu, będącego sprawcą oraz podmiotu będącego podatnikiem. Przepis art. 17 § 1 pkt 1 i 4 nie wymaga jednak, aby należność w postaci kwoty zaległości podatkowej oraz zryczałtowanych kosztów postępowania została zapłacona przez sprawcę, może to uczynić osoba trzecia[494], w szczególności podatnik, będący osobą prawną, zainteresowany szybkim zakończeniem postępowania wymiarowego. Możliwość uiszczenia tych kwot przez podatnika, który nie jest faktycznym sprawcą, pozwala finansowemu organowi postępowania na szybkie zakończenie postępowania przygotowawczego, włącznie z zaspokojeniem interesu Skarbu Państwa.

Zakończenie procedury dobrowolnego poddania się odpowiedzialności następuje po wydaniu postanowienia o zezwoleniu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności[495].

Finansowy organ postępowania składając wniosek do sądu w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, powinien mieć pewność, że sprawca spełnił finansowe przesłanki związane z przedmiotową procedurą, w szczególności że uiścił należność publicznoprawną, zapłacił tytułem kary grzywny odpowiednią kwotę, uiścił co najmniej zryczałtowaną równowartość kosztów postępowania, co powinno być potwierdzone dowodami (art. 142 § 4 k.k.s.).

Dodatkowo, od osiągnięcia konsensusu z finansowym organem postępowania przygotowawczego mogą odwodzić sprawcę ograniczone możliwości dysponowania

---

[493] W. Kotowski, B. Kurzępa, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 75–76; G. Skowronek, *Dobrowolne…*, s. 157.
[494] J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 201.
[495] G. Skowronek, *Dobrowolne…*, s. 156.

złożonym wnioskiem w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Sprawca posiada uprawnienie do cofnięcia wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, ale jest pozbawiony możliwości ponownego złożenia wniosku (art. 144 § 1 i 2 k.k.s.). Gdyby sprawca chciał cofnąć wniosek o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, może to uczynić dopiero po upływie jednego miesiąca od chwili jego złożenia (art. 144 § 1 k.k.s.).

Niedopuszczalne jest cofnięcie wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności po wniesieniu do sądu przez finansowy organ postępowania przygotowawczego wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (art. 144 § 1 k.k.s.). Cofnięcie wniosku jest możliwe po upływie miesiąca od daty złożenia wniosku, o ile w tym czasie finansowy organ postępowania przygotowawczego nie wniósł do sądu wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Wyrażona przez sprawcę zgoda na wysokość kary grzywny negocjowanej w ramach dobrowolnego poddania się odpowiedzialności może zatem być dla niego ostateczna, w szczególności wobec braku możliwości wycofania wniosku. Jeżeli jednak sprawca skutecznie wycofa wniosek, finansowy cel postępowania karnego skarbowego zostanie pomimo wycofania spełniony. W przypadku cofnięcia wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, kwoty uiszczone przez sprawcę w związku z jego wniesieniem do czasu zakończenia postępowania są bowiem zatrzymywane (art. 144 § 3 k.k.s.). Do tych kwot zalicza się także kwotę zobowiązania podatkowego, która jest przedmiotem postępowania podatkowego i którą w związku z rozpoczęciem negocjacji w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności musi uiścić sprawca. Zostaje zatem w sensie finansowym zabezpieczony także cel postępowania podatkowego, pomimo że sprawca zrezygnował z ukarania go w ramach analizowanej procedury.

W literaturze przyjmuje się, że wniesienie do sądu wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności wymaga zarówno uprzedniego wszczęcia postępowania przygotowawczego oraz przeprowadzenia dochodzenia, jak i przedstawienia zarzutów, ponieważ wniosek organu finansowego powinien zawierać dokładne określenie zarzucanego sprawcy czynu[496]. Należy posiadać dowody „świadczące o tym, że wina

[496] H. Skwarczyński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w Kodeksie karnym skarbowym*, M.Podat. 2006, nr 4, s. 30.

sprawcy i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie budzą wątpliwości", a także zbadać warunki formalne wniosku wraz z jego uzasadnieniem (art. 145 § 2 i 3 k.k.s.)[497]. Konieczność wszczęcia postępowania przygotowawczego przed złożeniem przez organ postępowania przygotowawczego wniosku w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności znajduje uzasadnienie. Organ powinien mieć bowiem wiedzę, że dokonanie czynu zabronionego miało miejsce. Przedstawienie zarzutów, poza umożliwieniem złożenia wniosku w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności może mieć także skutek materialny, prowadzący do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W związku z wprowadzeniem do przepisów Ordynacji podatkowej art. 70c, zgodnie z którym konieczne jest zawiadomienie podatnika o fakcie zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ustalenie sprawcy przestępstwa może ułatwić spełnienie wymagań art. 70c o.p. Zawiadomienie podatnika o zawieszeniu biegu przedawnienia ma istotne podstawy w zakresie identyfikacji osoby odpowiedzialnej za czyn. Należy jednak podkreślić, że do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie jest konieczne, aby postępowanie karne skarbowe znajdowało się w fazie *in personam*. Przepisy o.p. nie stawiają bowiem takich wymogów, w związku z tym organ podatkowy identyfikując zobowiązania podatkowe i podatnika, przy założeniu wszczęcia postępowania przygotowawczego, ma podstawy do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego także wówczas gdy złożono wniosek w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności.

Wystąpienie do sądu o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie musi nastąpić automatycznie po osiągnięciu konsensusu, może być bowiem uzależnione od spełnienia dodatkowych warunków zgłoszonych przez finansowy organ dochodzenia (art. 146 § 1 i 2 k.k.s.). Wniosek składany przez organ zastępuje akt oskarżenia i rozpoczyna kolejny, jurysdykcyjny etap postępowania tj. postępowanie przed sądem w przedmiocie powyższego wniosku. Faza ta jest określana w literaturze jako decyzyjna[498]. W kwestii udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności sąd orzeka niezwłocznie na posiedzeniu. Jeżeli sąd uwzględni wniosek finansowego organu postępowania, określa odpowiedzialność sprawcy za popełniony czyn

[497] Uchwała SN z 25.10. 2000 r., sygn. I KZP 24/00, OSNKW 2000, nr 11–12, poz. 96.
[498] M. Tużnik, *Postępowanie w przedmiocie udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w postępowaniu karnym skarbowym.*, Ius Novum 2012, nr 1, s. 95.

w formie wyroku[499]. Nieuwzględnienie wniosku w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności następuje w formie postanowienia[500].

Warto zaznaczyć, że finansowy organ postępowania może dążyć, aby zastosować możliwie najwyższą karę grzywny przewidzianą w drodze stosowania analizowanej instytucji. Sprawca korzystając z tej procedury, ma na celu przede wszystkim uniknięcie wpisu do Krajowego Rejestru Karnego, dlatego może akceptować niekorzystne warunki finansowe stawiane przez organ. Dodatkowo finansowy organ postępowania może uzasadniać zaproponowaną wysoką karę grzywny chęcią uniknięcia nieuwzględniania wniosku przez sąd, gdyby kara została uznana za zbyt niską, co powodowałoby konieczność ponownego złożenia wniosku[501].

W przypadku uwzględnienia wniosku organu sąd wydaje wyrok w stosunku do sprawcy, na zasadach art. 17 § 1 k.k.s., jeżeli wina i okoliczności popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego nie budzą wątpliwości, a jednocześnie w powiązaniu z wymogami wniosku określonymi w art. 143 § 1 k.k.s.:

- uiszczono w całości wymagalną należność publicznoprawną, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie tej należności;
- sprawca uiścił kwotę odpowiadającą co najmniej najniższej karze grzywny grożącej za dany czyn zabroniony;
- sprawca wyraził zgodę na przepadek przedmiotów co najmniej w takim zakresie, w jakim ten przepadek jest obowiązkowy, a w razie niemożności złożenia tych przedmiotów – uiścił ich równowartość pieniężną;
- uiszczono co najmniej zryczałtowaną równowartość kosztów postępowania.

W przypadku gdy sąd pozytywnie odniesie się do wniosku organu postępowania przygotowawczego, jest związany w zakresie wysokości wynegocjowanej z organem i uiszczonej przez sprawcę kary grzywny. Związanie sądu wysokością grzywny wynegocjowanej ze sprawcą wskazuje na istotną pozycję organu postępowania przygotowawczego w sprawie pociągnięcia do odpowiedzialności w ramach analizowanej

[499] Przed nowelizacją art. 148 k.k.s. na podstawie ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 178, poz. 1479, sąd orzekał w przedmiocie wniosku w drodze postanowienia.
[500] M. Tużnik, *Postępowanie w przedmiocie udzielenia zezwolenia…*, s. 95.
[501] G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Światłowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007, s. 777.

procedury. Sąd nie dokonuje już bowiem modyfikacji wysokości kary finansowej, przyjmując w tym przypadku decyzję organu.

Orzeczenie sądu o udzieleniu zgody na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności może być zaskarżone, ale tylko w przypadkach, w których sąd orzekł karę grzywny inną niż uiszczona przez sprawcę lub orzekł przepadek przedmiotów w zakresie wykraczającym poza zgodę sprawcy (art. 149 § 1 k.k.s.). Należy zatem założyć, że finansowy organ postępowania przygotowawczego również może zaskarżyć wyrok z powyższych powodów, jeśli ma w tym interes. Podstawą uchylenia lub zmiany wyroku o zezwoleniu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności może być także dowolna z przyczyn wymienionych w art. 439 albo art. 440 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) Uznaje się bowiem, że przepis art. 149 k.k.s. dotyczący możliwości zaskarżenia wyroku w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, stanowi *lex specialis* w stosunku do przepisów Kodeksu postępowania karnego określających podstawy uchylenia lub zmiany orzeczenia w toku postępowania karnego (art. 438 k.p.k.)[502]. Kiedy wyrok sądu ulegnie uprawomocnieniu, postępowanie karne skarbowe ulega zakończeniu, podobnie jak zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jeżeli zobowiązanie to nie wygasło, w szczególności wskutek zapłaty podatku. Przepisy o.p. jasno bowiem wskazują, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania rozpoczyna się od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (art. 70 § 7 pkt 1 o.p.). Mając na uwadze to, że warunkiem wyrażenia zgody przez sąd na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, jest uiszczenie w całości wymagalnej należności publicznoprawnej, jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie tej należności, to co do zasady wznowienie biegu przedawnienia byłoby po uprawomocnieniu się wyroku bezprzedmiotowe. Sprawca powinien bowiem uiścić należność publicznoprawną wraz ze złożeniem wniosku w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, a zatem wskutek powyższego zobowiązanie podatkowe wygasło.

Instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności ma zatem największe znaczenie dla prawa karnego skarbowego pod względem wyrównywania uszczupleń podatkowych. Oskarżony jest bowiem zobowiązany nie tylko do uiszczenia należności publicznoprawnej, ale także do wpłacenia ustalonej z finansowym organem postępowania przygotowawczego kwoty grzywny. Nie jest jednak karany i unika dolegliwości procesu

[502] G. Skowronek, *Dobrowolne…*, s. 164.

sądowego. Prawomocny wyrok sądu o zezwoleniu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności wywołuje takie same skutki prawne, jak prawomocne orzeczenie kończące postępowanie w sprawie, z wyjątkiem jednak wpisu do Krajowego Rejestru Karnego i skutków w zakresie recydywy skarbowej, na co wprost wskazuje art. 18 § 2 i 3 k.k.s. Konstrukcja analizowanej instytucji może potwierdzać wielokrotnie podnoszoną tezę, że organ podatkowy, będący także finansowym organem postępowania, może nie być zainteresowany realizowaniem wszystkich celów postępowania karnego skarbowego w sytuacji zaspokojenia interesu Skarbu Państwa.

Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności może być stosowane zarówno do przestępstw jak i do wykroczeń skarbowych. Procedura napotyka jednak ograniczenia, określone w art. 17 § 2 pkt 1 k.k.s., które wyłączają możliwość dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, jeżeli popełnione przestępstwo jest zagrożone karą ograniczenia wolności albo karą pozbawienia wolności. Wyłączenie możliwości stosowania analizowanej instytucji następuje w przypadku popełnienia przestępstwa lub wykroczenia w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary oraz gdy zgłoszono interwencję co do przedmiotów podlegających przepadkowi. Są to przestępstwa, których społeczna szkodliwość czynu jest znaczna i wyrównanie interesu Skarbu Państwa nie mogłoby uzasadniać uniknięcia kary przez sprawcę. Nie oznacza to, że Skarb Państwa nie uzyska żadnych korzyści ekonomicznych, w szczególności tych, które przysługiwałyby mu z tytułu zastosowania omawianej instytucji. Czyny zagrożone karą pozbawienia wolności lub ograniczenia wiążą się z dokonaniem czynu, który wartością uszczuplenia przekracza dwustukrotność minimalnego wynagrodzenia. Pomimo wymierzenia sprawcy kary pozbawienia wolności, Skarb Państwa ma możliwość odzyskania w późniejszym okresie wartości uchybionego zobowiązania wraz z odsetkami, chociaż analizowana instytucja nie znajduje w takiej sytuacji zastosowania. W miejsce zapłaty zobowiązania podatkowego oraz kary grzywny wraz ze złożeniem wniosku w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności dla organu podatkowego może być korzystne przeprowadzenie wnikliwego postępowania przygotowawczego. Postępowanie nie będzie ponadto ograniczone szybkim przedawnieniem karalności, z uwagi na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Może natomiast prowadzić do ujawnienia kolejnych czynów oraz osób zobowiązanych do zapłaty zobowiązania publicznoprawnego, ułatwiając tym samym egzekucję należności. W przypadku zawieszenia biegu terminu przedawnienia, organ podatkowy ma dużą swobodę co do czasu wydania skutecznej decyzji wymiarowej.

Możliwe jest także rozpoznanie w trakcie kontroli lub postępowania innych okresów rozliczeniowych podatnika wykazujących zaległości podatkowe.

Zagrożenie sankcją pozbawienia wolności w k.k.s. jest niższe w porównaniu z sankcjami występującymi w przestępstwach powszechnych. Maksymalny wymiar tej kary wynosi 5 lat, a w przypadku jej maksymalnego obostrzenia – 10 lat. W praktyce kary pozbawienia wolności w przestępstwach karnych skarbowych nie są wymierzane tylko grzywny[503], co skłania do konkluzji, że postępowanie karne skarbowe ma służyć raczej postępowaniu podatkowemu, niż pełnić funkcję prewencyjną.

W tym miejscu należy wskazać na zaostrzenie odpowiedzialności związanej z wyłudzeniami podatku od towarów i usług, wprowadzonej, jednak do Kodeksu karnego a nie do Kodeksu karnego skarbowego, od 1 marca 2017 r. Przepisy przewidują karę 25 lat pozbawienia wolności za najcięższe przestępstwa związane z wystawianiem fikcyjnych faktur oraz ich podrabianiem lub przerabianiem w celu użycia za autentyczne, gdy ich wartość przekracza 10 mln zł (art. 277a § 1 k.k.[504]).

W przypadku, gdy uszczuplone zobowiązanie podatkowe z uwagi na swoją wysokość kwalifikuje się do objęcia analizowaną procedurą, ze względu na brak wyłączenia z art. 17 § 2 pkt 1 k.k.s., zastosowanie jej może być efektywniejsze niż nałożenie na sprawcę kary grzywny w drodze ogólnych zasad. Sprawca może być skłonny do uiszczenia kary grzywny przekraczającej wartość zaległego zobowiązania podatkowego, mając na celu uniknięcie wpisu do Krajowego Rejestru Karnego.

Przy przestępstwach, w których dochodzi do uszczuplenia wielkiej wartości, kiedy nawet nie można zastosować analizowanej procedury, dla organu podatkowego może być bardziej istotne dochodzenie samego zobowiązania, kara grzywny jest bowiem ograniczona do określonej wysokości, zatem zobowiązanie podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę potencjalnie może przewyższyć jej wartość. Najwyższa kara grzywny odpowiada 720 stawkom dziennym, co oznacza że za przestępstwo skarbowe sąd wymierzy nie więcej niż 20 160 000 zł[505].

---

[503] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1998, s. 122, 342.
[504] Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 244.
[505] Stawka dzienna dla 2017 r. na podstawie art. 23, art. 48 § 1, art. 53 § 3 k.k.s. wynosi od 70 zł do 28 000 zł., Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 12 września 2017 r. w sprawie wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę w 2018 r., Dz. U. poz. 1747.

5. Czas trwania postępowania

Maksymalny czas trwania postępowania przygotowawczego w postępowaniu karnym skarbowym jest określony w art. 153 § 1 k.k.s. Przepis ten ma charakter autonomiczny w stosunku do art. 310 i art. 325i § 1 regulujących analogiczną kwestię w k.p.k. i stanowi wobec tych przepisów *lex specialis*[506]. W art. 153 § 2 i 3 k.k.s. określono natomiast zasady przedłużania tego czasu, w zależności od tego, czy postępowanie toczy się w sprawie przestępstwa czy też wykroczenia. Zgodnie z powyższymi przepisami postępowanie przygotowawcze w sprawie o przestępstwo skarbowe powinno być zakończone w ciągu 3 miesięcy, niezależnie od tego, czy prowadzone jest w formie śledztwa, czy też dochodzenia. Termin ten nie jest jednak terminem bezwzględnym. W razie niezakończenia postępowania prowadzonego w sprawie o przestępstwo w ciągu 3 miesięcy, organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego, a gdy postępowanie prowadzi lub nadzoruje prokurator – prokurator bezpośrednio przełożony, może przedłużyć je na okres do roku. Warto zwrócić uwagę na to, że z dniem 1 marca 2017 r. weszła w życie nowelizacja analizowanych przepisów[507], która dwukrotnie zwiększyła dopuszczalny czas przedłużonego postępowania – z 6 miesięcy do roku.

W szczególnie uzasadnionych wypadkach organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego, a gdy postępowanie prowadzi lub nadzoruje prokurator – prokurator bezpośrednio przełożony może przedłużyć okres postępowania na dalszy czas oznaczony, jednak gdy jest ono prowadzone w formie śledztwa, przedłużenia na okres przekraczający rok dokonuje prokurator nadrzędny nad prokuratorem nadzorującym lub prowadzącym postępowanie.

Termin prowadzenia postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe w formie dochodzenia, także nie jest terminem maksymalnym. W razie niezakończenia postępowania w ciągu 2 miesięcy, organ nadrzędny nad organem prowadzącym postępowanie, może przedłużyć dochodzenie na czas oznaczony. Wydłużenie czasu postępowania prowadzonego w formie dochodzenia nie jest co do zasady objęte nadzorem prokuratora. Oznacza to, że wydłużenia okresu czasu trwania postępowania na okres do roku może dokonać dyrektor izby administracji skarbowej, a zatem organ należący do administracji podatkowej,

---

[506] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks…*, s. 924; W. Jasiński, M. Kuźma, *Realizacja zasady szybkości w postępowaniu przygotowawczym*, Prok. i Pr. 2008, nr 10, s. 51.

[507] Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz. U. 2016 poz. 1948.

podobnie jak finansowy organ postępowania przygotowawczego. Z oczywistych względów organ ten co do zasady dokona przedłużenia okresu trwania postępowania.

O ile w przypadkach, w których postępowanie prowadzone jest w formie śledztwa, przedłużenie maksymalnego okresu prowadzenia postępowania na okres przekraczający jeden rok wymaga zgody prokuratora nadrzędnego nad prokuratorem nadzorującym lub prowadzącym postępowanie, o tyle w sprawach, w których prowadzone jest dochodzenie, działania finansowych organów postępowania przygotowawczego podlegają ograniczonej kontroli. W postępowaniu przygotowawczym prowadzonym w formie śledztwa, zgodnie z wyraźnym brzmieniem przepisów, nadzór nad postępowaniem prowadzi prokurator (art. 151c § 1 k.k.s.). Nadzoru prokuratora nie ma jednak w przypadku prowadzenia postępowania w formie dochodzenia. W tym przypadku nadzór prowadzi organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego.

Przepis art. 153 § 1 k.k.s. uległ zmianom z dniem 1 marca 2017 r.[508] Po nowelizacji z przepisów tych jasno wynika, że w przypadku prowadzenia postępowania w formie dochodzenia, z uwagi na brak co do zasady nadzoru prokuratora, władny do wydłużenia okresu postępowania jest organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania. Przed powyższą nowelizacją judykatura dążyła do ograniczenia możliwości wydłużania postępowania wyłącznie w drodze postanowienia organów administracji skarbowej, a więc bez udziału prokuratora. Wskazywano, iż tego typu przedłużenie powinno implikować nadzór prokuratorski nad postępowaniem przygotowawczym w rozumieniu przepisów art. 298 § 1 i art. 326 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. oraz art. 1 ust. 1 u.s.n.p.[509] Jeżeli postępowanie prowadzone jest w formie dochodzenia, nadzór prokuratora nad postępowaniem nie jest co do zasady obligatoryjny, także w aktualnym stanie prawnym. Jedynie szczególne przypadki przestępstw, określone w art. 151a § 2 k.k.s. muszą być prowadzone w formie śledztwa. Tym samym co do zasady w sprawach karnych skarbowych finansowe ograny postępowania prowadzą dochodzenie. Nie było jednak jasne, czy czynność przedłużenia postępowania przygotowawczego prowadzonego w formie dochodzenia, powinna zostać objęta obligatoryjnym nadzorem prokuratora. Z przepisu art. 151c § 2 zd. 1 k.k.s. wynika, że nadzór z uwagi na wagę lub zawiłość sprawy ma charakter fakultatywny. Zgodnie z niektórymi poglądami, czynność przedłużenia postępowania

[508] *Ibidem*.
[509] Post. S.A. w Katowicach z dnia 27 listopada 2013 r., sygn. II AKz 717/13, LEX nr 1488978.

przygotowawczego, prowadzonego w formie dochodzenia nie stanowi wyłącznie czynności technicznej, lecz typowo nadzorczą[510]. Powyższe oznacza, że jej dokonanie powinno wiązać się z dokonaniem wszechstronnej analizy materiału dowodowego zebranego w postępowaniu przygotowawczym, zmierzającej do ustalenia zasadności żądania przedłużenia okresu dochodzenia. Próbowano wykazać, że na gruncie Kodeksu karnego skarbowego sam fakt wskazania w art. 151c § 3 k.k.s., że w wypadkach innych niż wymienione w jego § 2, nadzór nad dochodzeniem prowadzonym przez organy finansowe w sprawach o przestępstwa skarbowe należy do finansowych organów nadrzędnych, co jednak nie oznacza, aby z innych przepisów tej ustawy nie mogły wynikać dodatkowe sytuacje, w których organ ten traci swoje uprawnienia nadzorcze. Do takich przepisów miałby należeć art. 153 § 1 zd. 3 k.k.s., który ze swej istoty, jako regulujący kwestię przedłużania przez właściwego prokuratora dochodzenia prowadzonego przez podmioty inne niż ten organ, a więc podejmowania czynności nadzorczej, powoduje tym samym - podobnie jak to ma miejsce na gruncie powszechnej procedury karnej - że podmiot przedłużający postępowanie obejmuje je jednocześnie przez tę decyzję swoim nadzorem. Decyzja ta od momentu jej wydania umożliwiałaby zatem i obligowała prokuratora do realizowania swych uprawnień płynących z art. 298 § 1 i art. 326 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Nadzór ten, mający swą podstawę we wskazanym art. 153 § 1 zd. 3 k.k.s., byłby zatem też nadzorem z mocy prawa[511]. Jednak regulacja art. 122 § 2 k.k.s. wymienia przypadki, w których finansowy organ postępowania przygotowawczego powinien wystąpić do prokuratora o podjęcie czynności, a nie ma wśród tych czynności wystąpienia z wnioskiem o przedłużenie dochodzenia. Ponadto w aktualnym stanie prawnym przedłużenie przez prokuratora dochodzenia prowadzonego przez finansowy organ postępowania przygotowawczego na okres przekraczający rok nie implikuje automatycznie obowiązku objęcia nadzoru nad dochodzeniem przez organ prokuratorski[512]. Pogląd o objęciu nadzorem prokuratora w przypadku przedłużenia dochodzenia traci na aktualności w związku z nowelizacją przepisów k.k.s. obowiązującą od 1 marca 2017 r. Finansowe organy postępowania otrzymały tym samym narzędzie dopuszczające przedłużanie postępowania przygotowawczego prowadzonego w formie dochodzenia na czas praktycznie nieograniczony. Uzasadnienie wprowadzenia nadzoru w art. 153 § 1 k.k.s. wskazuje jedynie,

[510] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks*..., s. 927.
[511] Uchw. SN z 28.1.2016 r., sygn. I KZP 13/15, www.sn.pl.
[512] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks*..., s. 932.

że zmiana ma charakter „dostosowujący”[513]. Dostosowanie, o którym mowa powyżej, nie dotyczy tylko wprowadzenia nowych organów Krajowej Administracji Skarbowej, w tym przypadku chodzi o zwiększenie kompetencji finansowych organów postępowania przygotowawczego, aby już nie było możliwości interpretacji przepisów k.k.s. w taki sposób, że przedłużenie postępowania przygotowawczego w formie dochodzenia objęte jest obowiązkowym nadzorem prokuratora[514].

Brak obowiązku objęcia dochodzenia nadzorem w przypadku jego przedłużenia rodzi dalsze istotne implikacje wynikające z uprawnień przewidzianych w u.s.n.p. Ustawa ta przewiduje możliwość złożenia skargi w związku z przewlekłością postępowania, jednak w art. 1 ust. 1 stawia warunek, aby postępowanie było przynajmniej nadzorowane przez prokuratora. Ponadto art. 5 ust. 4 tej ustawy jasno wskazuje, iż złożenie skargi w związku z przewlekłością postępowania jest dopuszczalne, pod warunkiem, że postępowanie przygotowawcze było nadzorowane przez prokuratora. Nie ma w tych przepisach mowy o nadzorze przez finansowy organ postępowania. Oskarżony, zgodnie z literalnym brzmieniem omawianej regulacji, nie ma tym samym prawa do złożenia skargi na przewlekłość postępowania[515], kiedy nadzór nad postępowaniem przygotowawczym jest prowadzony przez finansowy organ[516]. Finansowe organy postępowania przygotowawczego prowadzące dochodzenie, które nie jest objęte nadzorem prokuratora, mogą uniknąć konsekwencji związanych z przedłużeniem postępowania, wynikających ze złożenia przez stronę przedmiotowej skargi. Nie ma zatem kontroli nad czasem trwania postępowania przygotowawczego we wskazanej konfiguracji procesowej.

W praktyce zdarzało się także przed wejściem w życie omawianej nowelizacji k.k.s., że finansowy organ postępowania nawet nie występował z inicjatywą do organu nadzorczego o przedłużenie postępowania i kontynuował czynności przygotowawcze, a prokurator nawet nie miał wiedzy o niezakończeniu postępowania przygotowawczego przed upływem terminu z art. 153c k.k.s.[517]

---

[513] Uzasadnienie do ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz.U. 2016 poz. 1948., Druk sejmowy nr 827 z dnia 6.06.2016 r., s. 234, www.sejm.gov.pl.

[514] Por. post. SA w Katowicach z 27.11.2013 r., sygn. II AKz 717/13, LEX nr 1488978.

[515] Zob. co do przyczyn przewlekłości w: J. Gurgul, *O niektórych przyczynach nierozstrzygania spraw w rozsądnym terminie*, Prok. i Pr. 2004, nr 6, s. 73 i n.

[516] Por. G. Łabuda, T. Razowski, *Zakres przedmiotowy skargi na przewlekłość postępowania*, Prok. i Pr. 2012, nr 1, s. 71 i n.; zob. co do ograniczeń czasowych złożenia skargi w: Cz. Kłak, *Temporalna niedopuszczalność złożenia nowej skargi na przewlekłość postępowania*, Prok. i Pr. 2011, nr 3 s. 46-49.

[517] Uchw. SN z 28.1.2016 r., sygn. I KZP 13/15, www.sn.pl

W aktualnym stanie prawnym, obowiązującym od dnia 1 marca 2017 r., nadrzędny organ finansowy może dowolnie przedłużać postępowanie prowadzone w formie dochodzenia, bez konieczności występowania o zgodę organu prokuratorskiego. Jedynym realnym ograniczeniem czasowym co do możliwości prowadzenia postępowania w formie dochodzenia jest termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, który stanowi granicę karalności (art. 51 § 1 i 2 k.k.s.). Wydłużanie postępowania przygotowawczego nie rodzi także obowiązku przekształcania jego formy w śledztwo (art. 153 § 2 k.k.s.). Przepisy przewidują, że przedłużenie nie powinno przekraczać roku, jednak „szczególnie uzasadniony wypadek" uzasadnia przedłużenie powyżej tego okresu. Przesłanka ta jest na tyle niesprecyzowana, że w praktyce może nie stanowić ograniczenia co do przedłużenia postępowania poza okres 12 miesięcy. Ponadto przedłużenie postępowania poza okres 12 miesięcy nie zmienia organu właściwego do takiego przedłużenia, pozostaje nim nadrzędny organ finansowy.

Z punktu widzenia czasu potrzebnego do ustalenia stanu faktycznego i zebrania dowodów, okres wskazany w art. 153 § 1 k.k.s. wydaje się, co do zasady dostatecznie długi. Możliwości wydłużenia maksymalnego czasu prowadzenia postępowania przygotowawczego, w szczególności gdy postępowanie jest prowadzone w formie dochodzenia, a więc bez nadzoru prokuratora, wskazują jasno na szerokie uprawnienia finansowych organów postępowania przygotowawczego co do wykorzystania tego stadium postępowania do wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Trzeba mieć na uwadze, że organem właściwym w sprawach podatkowych oraz w sprawach karnych skarbowych jest przeważnie ten sam organ – naczelnik urzędu skarbowego. Organ ten, co do zasady, równolegle prowadzi postępowanie podatkowe oraz postępowanie karne skarbowe. Jeszcze przed wszczęciem postępowania podatkowego organ podatkowy ma prawo przeprowadzić kontrolę podatkową uregulowaną w przepisach o.p. (dział VI). Długość prowadzenia kontroli podatkowej powinna co do zasady być ograniczona. Stanowi o tym art. 284b § 2 o.p., zgodnie z którym kontrola powinna być przeprowadzona bez zbędnej zwłoki. Przepis ten nie przewidywał jednak dostatecznej ochrony co do długości oraz liczby prowadzonych u przedsiębiorców (podatników) kontroli, dlatego zostały wprowadzone odpowiednie przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej[518], które znajdują zastosowanie wprost do postępowań kontrolnych na podstawie art. 291c o.p.

[518] Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. Nr 173, poz. 1807; t.j.: Dz. U. z 2017 r. poz. 2168.

Mają one na celu w szczególności określenie maksymalnego czasu, w którym może być prowadzona kontrola oraz liczby tych kontroli. Skuteczność powyższych przepisów, jeśli chodzi o realizację ich założeń, jest niewielka. Zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych brak wpisu do książki kontroli nowych, przedłużanych terminów kontroli nie dyskwalifikuje wyników kontroli ani nie czyni niemożliwym merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy[519]. W innym orzeczeniu sąd uznał, że o ile naruszenie przez organ kontroli przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej o ograniczeniu czasu trwania kontroli stanowi naruszenie art. 120 o.p. oraz art. 7 Konstytucji RP, to jednak nie dyskwalifikuje bezwzględnie wyników kontroli oraz nie czyni niemożliwym wydania merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawie[520]. Z analizy orzeczeń sądów administracyjnych można wyciągnąć wniosek, iż aprobowana jest praktyka organów podatkowych polegająca na rażącym naruszaniu przepisów regulujących prowadzenie kontroli podatkowych. Stanowisko to uzasadnia się stwierdzeniem, że praktyki naruszeń przepisów o maksymalnym czasie kontroli nie mają wpływu na wynik sprawy podatkowej. Organy podatkowe stosują różnego rodzaju metody mające na celu omijanie ograniczeń kontroli podatkowych zawartych w przepisach o swobodzie prowadzenia działalności gospodarczej[521], w trakcie których gromadzą dowody. Dowody te, z racji otwartego katalogu przyczyn i podstaw wszczęcia postępowania karnego skarbowego (art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), w sposób istotny ułatwiają wszczęcie postępowania. Co do zasady można bowiem uznać, że zachodzi podejrzenie popełnienia przestępstwa. W większości przypadków organ kontrolny lub prowadzący postępowanie podatkowe, będący w praktyce tym samym organem, co organ postępowania przygotowawczego, ma kompletną informację na potrzeby sporządzenia aktu oskarżenia. Materiał zgromadzony w trakcie postępowania podatkowego lub kontroli zwykle jest podstawą materiału w postępowaniu przygotowawczym i nie wykracza pod względem ustaleń faktycznych poza ustalenia dokonane przez organ podatkowy. Dlatego wydłużanie podstawowego okresu prowadzenia postępowań karnych skarbowych poza okres wskazany w art. 153 § 1 k.k.s., może być dowodem na instrumentalne podejście do przepisów Kodeksu karnego skarbowego, w kontekście wydłużenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przepisy te nie przewidują ponadto dostatecznej ochrony, jeśli chodzi o maksymalny czas trwania

[519] Wyrok WSA z 19.12.2008 r., sygn. I SA/Kr 578/08, http://orzeczenia.nsa.gov.pl
[520] Wyrok NSA z 29.8.2006 r., sygn. akt I FSK 1045/05, http://orzeczenia.nsa.gov.pl
[521] Por. A. Mariański, *Ograniczenia kontroli podatkowej wynikające z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, M.Podat. 2012, nr 2.

postępowania oraz nadzór w przypadku dochodzenia. Organ postępowania przygotowawczego wszczynając postępowanie karne skarbowe zwykle powinien posiadać zupełne ustalenia faktyczne dokonane na gruncie kontroli lub postępowania podatkowego. Jeżeli więc wszczynane jest postępowanie karne skarbowe, to zwykle po to, aby doprowadzić do zawieszenia biegu przedawnienia terminu zobowiązania podatkowego i uniknąć braku możliwości wydania skutecznej i egzekwowalnej decyzji wymiarowej. W praktyce, gdy nie zachodzi ryzyko przedawnienia zobowiązania podatkowego, finansowy organ postępowania wszczyna postępowanie karne skarbowe już po uprawomocnieniu się decyzji wymiarowej w sprawie podatkowej.

6. Zawieszenie postępowania

Postępowanie karne skarbowe, poza odpowiednim stosowaniem podstaw zawieszenia z k.p.k. (art. 11 § 2, art. 22)[522], przewiduje dodatkowo autonomiczną podstawę wstrzymania postępowania, wprowadzoną do kodeksu w art. 114a k.k.s. Jest to regulacja, która nie była przewidziana w pierwotnej treści przepisów kodeksu, obowiązuje dopiero od dnia 30 lipca 2010 r.[523] Jej wprowadzenie można potraktować jako wyłom od kodeksowej metody regulacji postępowania karnego, będącego z założenia legislacyjnym aktem zupełnym. Akt ten ma być odpowiednio stosowany do postępowań karnych skarbowych na podstawie art. 113 k.k.s. Oznacza to, że przepisy k.p.k. miały przewidywać katalog przesłanek prowadzących do zawieszenia postępowania i miał on być zupełny.

Katalog przyczyn prowadzących do zawieszenia postępowania karnego lub karnego skarbowego powinien być co do zasady stały. W związku z powyższym istotne regulacje, jak te dotyczące wstrzymania biegu postępowania, przed dniem 30 lipca 2010 r. były stosowane odpowiednio do postępowania karnego skarbowego wyłącznie z k.p.k. Nie było żadnej innej, w szczególności autonomicznej regulacji k.k.s., dotyczącej zawieszenia postępowania, która funkcjonowałaby wyłącznie w postępowaniu karnym skarbowym.

Zabieg ustawodawcy prowadzący do nowelizacji k.k.s. poprzez wprowadzenie art. 114a k.k.s. może przemawiać za tym, że przepis dotyczący zawieszenia postępowania dodany do k.k.s. ma pełnić w sprawach karnych skarbowych szczególną funkcję.

---

[522] Zob. możliwość zawieszenia postępowania w fazie *in rem* w: Z. Młynarczyk, *Zakończenie postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 1995, nr 9, s. 88; por. W. Sych, *Wpływ pokrzywdzonego na tok postępowania przygotowawczego w polskim procesie karnym*, Kraków 2006, s. 171–172; por. J. Kudrelek, *Zasada ciągłości a sprawność postępowania karnego*, Przegl. Pol. 2006, nr 3, s. 45.

[523] Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 127, poz. 858.

Zawieszenie postępowania karnego skarbowego w oderwaniu od innych regulacji, w szczególności dotyczących przepisów prowadzących do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie powinno być oceniane negatywnie. Zawieszenie postępowania prowadzi do oddalenia w czasie orzeczenia o odpowiedzialności sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, dając podejrzanemu lub oskarżonemu czas potrzebny na dowodzenie braku umyślnej realizacji znamion czynu zabronionego. Jeżeli bowiem organ postępowania przygotowawczego z uwagi na art. 114a k.k.s. zawiesza postępowanie w oczekiwaniu na tzw. prejudykat, to tym samym nie jest utwierdzony w przekonaniu, co do wyczerpania znamion czynu zabronionego. Okres zawieszenia postępowania przygotowawczego w związku z oczekiwaniem na wyniki prowadzonej kontroli podatkowej, celnej-skarbowej lub toczące się postępowanie przed organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi może pozwolić ustalić, że w chwili popełnienia czynu sprawca nie działał w sposób umyślny. Ponieważ w części szczególnej Kodeksu karnego skarbowego dominują czyny zabronione popełnione umyślne, podejrzany lub oskarżony potencjalnie może uniknąć odpowiedzialności, jeżeli kontrola lub postępowanie wykaże brak jego winy. Niejasność przepisów podatkowych może powodować, że przestępstwa lub wykroczenia karne skarbowe będą rezultatem błędnej interpretacji przepisów, a nie zamierzonego działania sprawcy.

Regulacja art. 114a k.k.s. jest uważana za wyłom w procedurze karnej, polegający na ograniczeniu samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego w oczekiwaniu na prejudykat. Uważa się, że regulacja ta powinna stanowić wyjątek od reguły, a ponadto twierdzi się, iż nie jest dostatecznie reglamentowana[524]. Przepis ten nie stawia warunków dotyczących zawieszenia postępowania, poza faktem prowadzonej kontroli lub toczącego się postępowania podatkowego.

Przepis art. 114a k.k.s. wprowadził dodatkowe narządzie, w szczególności dla finansowych organów postępowania przygotowawczego, polegające na możliwości dodatkowego wydłużenia postępowania karnego skarbowego, a tym samym odpowiedniego wydłużenia terminu biegu zawieszenia przedawnienia zobowiązania podatkowego. W doktrynie regulacja ta jest uważana za chybioną[525], jednak w praktyce stosowania prawa,

---

[524] Z. Siwik (red.), *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania - ocena i perspektywy zmian: materiały z ogólnopolskiej konferencji naukowo-szkoleniowej zorganizowanej przez Katedrę Kryminologii i Prawa Karnego Gospodarczego Uniwersytetu Wrocławskiego, 17 grudnia 2010 roku*, Wrocław 2010, s. 22-24.

[525] G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, Prok. i Pr. 2011, nr 3, s. 82.

z perspektywy organów prowadzących postępowanie przygotowawcze, regulacja jest bardzo efektywna, jeśli chodzi o możliwość przedłużenia postępowania prowadzącą do wydania egzekwowalnej decyzji w postępowaniu podatkowym.

Wydłużenie postępowania karnego skarbowego i związane z nim skutki materialne w zakresie zobowiązań podatkowych, prowadzące do zawieszenia biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego, są tłumaczone wdrażanymi w praktyce oszustwami podatkowymi, polegającymi na tworzeniu pozornych transakcji handlowych, uprawdopodobnianych fakturami, które służą do wyłudzania zwrotu nadwyżek podatku od towarów i usług[526]. Jednak narzędzia prowadzące do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych niekoniecznie pomogą w walce z tego rodzaju przestępstwami, ponieważ najistotniejsza w tego typu wyłudzeniach jest szybkość działania. Wydłużenie postępowania karnego skarbowego, nawet jeżeli zobowiązanie podatkowe wskutek zawieszenia biegu przedawnienia nie ulegnie przedawnieniu, nie musi doprowadzić do ukarania osób popełniających czyn zabroniony. Podmioty wystawiające tzw. puste faktury mogą już nie istnieć, a osoby zarejestrowane jako piastujące funkcje w organach mogą być fikcyjne lub nieuchwytne.

Specyfika postępowania karnego skarbowego polega na tym, że zarzuty są formułowane m.in. na podstawie ustaleń faktycznych dokonanych w postępowaniu kontrolnym lub podatkowym, zakończonych odpowiednim protokołem lub decyzją. Powyższe dokumenty są następnie włączane jako dowód w postępowaniu karnym skarbowym, jako jego istotny element. Nie można bowiem zaprzeczyć, że decyzja podatkowa, w szczególności prawomocna, określa dokładną kwotę należności publicznoprawnych uszczuplonych czynem zabronionym, co jest kluczowe przy formułowaniu zarzutów karnych skarbowych i jest argumentem dla organów postępowania przygotowawczego trudnym do zakwestionowania. Poparciem powyższego może być w szczególności art. 297 § 1 pkt 4 i 5 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Do istotnej wartości dowodowej postępowań podatkowych odwołują się także sądy powszechne, wskazując w orzeczeniach, że samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego (art. 8 § 1 k.p.k.) nie uprawnia do dokonywania dowolnych ustaleń w zakresie obowiązku podatkowego. W jednym z orzeczeń stwierdzono, że: „skoro ustalenie istnienia tego obowiązku (bądź braku powinności) oraz wysokość podatku należy do organów skarbowych pod kontrolą

[526] Stanowisko Rządu wobec prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 3018), 13 stycznia 2014 r., s. 9, www.sejm.gov.pl

sądu administracyjnego, zapadające w odnośnym postępowaniu decyzje należy traktować jako rozstrzygnięcia «kształtujące stosunek prawny»". (art. 8 § 2 k.p.k.) i uznawać je za wiążące w postępowaniu karnym"[527]. Rozstrzygnięcie w postępowaniu podatkowym należy do elementu stanu faktycznego, wskazującego na realizację znamion przedmiotowych deliktu skarbowego. Typy czynów zabronionych opisane w k.k.s. są oparte na normach blankietowych, których wypełnienie jest zawarte w regulacjach prawa podatkowego określających wysokość zobowiązania[528]. Potwierdzenie bezprawności czynu podatnika w kontekście prawa podatkowego powinno odbywać się w drodze postępowania podatkowego. Ocena podmiotowa natomiast powinna następować w drodze postępowania karnego skarbowego w związku ze stanem faktycznym ustalonym w postępowaniu podatkowym.

Należy także podkreślić, że w okresie zawieszenia postępowania karnego, zwłaszcza postępowania przygotowawczego, dopuszczalne są czynności związane z poszukiwaniem dowodów w celu ich zabezpieczania przed utratą lub zniekształceniem[529]. Dowody pozyskane w trakcie zawieszenia postępowania karnego skarbowego, mogą zostać wykorzystane w postępowaniu podatkowym na zasadach przewidzianych w Ordynacji podatkowej.

W doktrynie określa się zabieg legislacyjny polegający na wprowadzeniu do kodeksu Karnego skarbowego art. 114a mianem „inteligentnego"[530]. Wszystkie konsekwencje tego przepisu można poznać tylko wskutek stosowania prawa podatkowego oraz karnego skarbowego. W praktyce przepis ten wprowadza zjawisko oddalania się prawa karnego skarbowego od prawa karnego powszechnego[531]. Przepis art. 114a k.k.s. powoduje odejście od założenia przyjętego na gruncie ogólnej procedury karnej, że oczekiwanie na prejudykat nie stanowi podstawy zawieszenia postępowania[532]. Wprowadzenie tej regulacji jako ułatwienie prowadzenia postępowań podatkowych było prawdopodobnie głównym powodem nowelizacji przepisów k.k.s. w zakresie dodania art. 114a. Zmiana zmierza bowiem w kierunku instrumentalnego traktowania k.k.s. do prowadzenia postępowań podatkowych, pozostawiając na dalszym planie główne cele postępowania karnego

[527] Wyrok SA w Krakowie z 20.4.2000 r., sygn. akt II AKa 32/00, KZS 2000, nr 6, poz. 15.
[528] Por. wyrok SO z 27.3.2017 r., sygn. akt II Ka 547/15, LEX nr 2266807.
[529] R. Kmiecik, *„Przeszkody dowodowe" a zawieszenie postępowania karnego*, Pal. 1985, nr 2, s. 55.
[530] G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, Prok. i Pr. 2011, nr 3, s. 82.
[531] *Ibidem*.
[532] *Ibidem*.

stosowane odpowiednio do postępowania karnego skarbowego. Tezę o instrumentalnym charakterze przedmiotowej regulacji może potwierdzać analiza uzasadnienia przepisów wprowadzających regulację[533]. Pomija ono całkowicie jej wpływ na instytucję zawieszenia biegu przedawnienia określoną w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., a ponadto nie wskazuje na faktyczne skutki analizowanej regulacji.

Wprowadzenie art. 114a k.k.s. uzasadnia się bardzo ogólnie wyjściem naprzeciw oczekiwaniom stron postępowań karnych skarbowych żądających zawieszenia. Uzasadnienie mija się z praktyką prowadzenia postępowań karnych skarbowych, ponieważ jedyną stroną żądającą zawieszenia postępowania jest co do zasady organ je prowadzący. Trudno sobie wyobrazić, aby żądał takiego zawieszenia sam podatnik będący oskarżonym. Pominięcie w uzasadnieniu do projektu ustawy faktycznych skutków wprowadzenia do Kodeksu karnego skarbowego regulacji art. 114a k.k.s. jest podobne do braku uzasadnienia wprowadzenia do Ordynacji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1. Zawieszenie postępowania karnego skarbowego nie wpływa bowiem na skutki, jakie postępowanie wywołuje w związku z jego wszczęciem w zakresie odpowiedzialności karnej. Spoczywanie postępowania wywołuje jednak skutki materialne, związane w szczególności z zawieszeniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Instrumentalny charakter przedmiotowego przepisu staje się szczególnie wyraźny, kiedy zostanie zestawiony z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., stanowiącym o zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wszczęcie postępowania karnego skarbowego w sprawie karnej skarbowej, o której podatnik został zawiadomiony, prowadzi do wydłużenia typowego, 5-letniego okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego z mocy prawa. Jeżeli dodatkowo organ prowadzący postępowanie karne skarbowe uzna, że prowadzenie tego postępowania jest w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się postępowanie podatkowe, może w sposób uznaniowy doprowadzić do zawieszenia postępowania karnego skarbowego. Przesłanka zawieszenia postępowania zawarta w art. 114a k.k.s. jest niedookreślona, polega bowiem na wysokim stopniu utrudnienia prowadzenia postępowania karnego skarbowego. W praktyce finansowy organ postępowania przygotowawczego w większości przypadków może uznać, że rozstrzygnięcie sprawy na gruncie postępowania podatkowego jest istotne dla sporządzenia aktu oskarżenia w postępowaniu karnym skarbowym. Dopiero po przeprowadzeniu postępowania podatkowego następuje pełna rekonstrukcja znamion ustawowych czynów zabronionych opisanych w części szczególnej k.k.s., w oparciu

[533] Druk sejmowy nr 1852, VI kadencja, www.sejm.gov.pl

o przepisy prawa podatkowego (celnego). Opis karalnego zachowania karnego skarbowego może nie pozwolić na odczytanie jego treści bez dokonania analizy i subsumpcji treści norm merytorycznych zawartych w przepisach prawa podatkowego. Ponieważ ustalenie naruszenia norm prawa podatkowego ma miejsce w toku postępowania kontrolnego (czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, skarbowej, celnej), które nie prowadzi do wydania decyzji, tylko jest początkiem kolejnego postępowania, podatkowego, doprowadzenie do wydania tzw. prejudykatu (decyzji wymiarowej w sprawie podatkowej) jest oddalone w czasie. Trzeba także uwzględnić dwuinstancyjność postępowania podatkowego, która może przedłużyć ostateczne stwierdzenie naruszenia przepisów prawa podatkowego do momentu wydania decyzji przez organ odwoławczy, a jeśli podatnik korzysta z zaskarżenia decyzji do sądu administracyjnego aż do momentu wydania prawomocnego orzeczenia. Uzasadnieniem zawieszenia postępowania karnego skarbowego może być także konieczność poczynienia ustaleń faktycznych, takich jak stwierdzenie, czy transakcja faktycznie miała miejsce, co może wiązać się ze skorzystaniem z procedury uzgodnienia z obcymi władzami w sprawie kontroli podatkowych jednoczesnych w trybie art. 291a o.p. W przypadku deliktów polegających na uszczupleniu należności podatkowych istotna jest wysokość tego uszczuplenia, która może być znana dopiero po przeprowadzeniu postępowania podatkowego. Nie są to jedyne przypadki, które finansowy organ postępowania przygotowawczego może potraktować jako istotny stopień utrudnienia wskazany w art. 114a k.k.s., uzasadniający zawieszenie postępowania karnego skarbowego. Powyższa przesłanka ma bowiem charakter otwarty, wskazuje jedynie na utrudnienia wynikające z innych postępowań.

Postanowienie o zawieszeniu postępowania karnego skarbowego jest zaskarżalne, jednak skuteczność środka zaskarżenia może być ograniczona. Finansowy organ postępowania przygotowawczego wskazując na równolegle prowadzone postępowanie podatkowe, ma istotny argument uzasadniający zawieszenie postępowania karnego skarbowego.

Zażalenie w sprawie zawieszenia postępowania wnosi się do sądu właściwego do rozpoznania sprawy na etapie śledztwa lub dochodzenia (art. 465 § k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), a nie do organu nadrzędnego.

Zażalenie ma charakter względnie suspensywny (art. 462 § 1 k.k.s. w zw. z art. 113 k.k.s.), co oznacza, że wniesienie postanowienia nie zatrzyma automatycznie skutków zawieszenia postępowania i skutków związanych z zawieszeniem biegu terminu

przedawnienia. Odmowa wstrzymania postanowienia o zawieszeniu postępowania nie wymaga uzasadnienia (art. 462 § 2 k.k.s. w zw. z art. 113 k.k.s.), co może skłaniać do negatywnego rozpatrzenia tego wniosku przez sąd, który nie ma obowiązku pisemnego wyrażania motywów rozstrzygnięcia. Tym samym dyrektywa rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie, wyrażona w art. 2 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. może być w związku z powyższym iluzoryczna, co potwierdza praktyka[534]. Zawieszenie jest bowiem odstępstwem od zasady szybkości i koncentracji materiału dowodowego, a ponadto stanowi ograniczenie realizacji prawa strony do rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki[535]. Orzecznictwo wskazuje na konieczność literalnej i wąskiej interpretacji przepisów dotyczących zawieszenia postępowania, a na organie wydającym postanowienie w tym przedmiocie spoczywa obowiązek wykazania, iż z uwagi na zaistnienie określonej przeszkody postępowanie w ogóle nie może być prowadzone[536].

Możliwości wykorzystywania analizowanego przepisu do prowadzenia równoległych postępowań podatkowych były jeszcze większe przed 15 października 2013 r. Z tą datą nastąpiła zmiana przepisów ustawy Ordynacja podatkowa poprzez dodanie art. 70c, który wprowadził obowiązek informowania podatnika, że jego zobowiązanie podatkowe nie ulegnie przedawnieniu. Przed powyższą datą podatnik przez długi czas mógł pozostawać w niepewności co do terminu, w którym zostanie wydana w stosunku do niego decyzja wymiarowa. Przepis art. 114a k.k.s. nie ogranicza stosowania przepisu do określonej fazy postępowania. Jego zastosowanie może mieć miejsce na samym początku postępowania, czyli w fazie *in rem*, w której to w praktyce jest stosowany.

Trzeba także zauważyć, że naczelnik urzędu skarbowego prowadzący postępowanie podatkowe oraz postępowanie karne skarbowe jest tym samym organem. Organ prowadzący postępowanie karne skarbowe może praktycznie w każdym przypadku uznać, że toczące się postępowanie wymiarowe jest dla niego niezbędne do poprawnego przeprowadzenia postępowania przygotowawczego i sporządzenia aktu oskarżenia. Prowadzenie natomiast postępowania wymiarowego jest o tyle ułatwione, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego uległ zawieszeniu. Nie ma zatem ryzyka dla organu podatkowego, będącego równocześnie

[534] G. Łabuda, *Zawieszenie…*, s. 82-83.
[535] K. Łukarz, A. Muszyńska, *Realizacja chronionych prawnie interesów pokrzywdzonego, a zasada szybkości postępowania*, Prok. i Pr. 2009, nr 10, s. 42–50.
[536] Post. SN z 10.11.2009 r., sygn. WZ 47/09, OSNKW 2010, nr 3 poz. 29; wyrok SA w Krakowie z 12.12.1997 r., sygn. II AKr 243/97, KZS 1998, nr 4–5 poz. 57.

organem postępowania przygotowawczego, że zobowiązanie się przedawni przedwcześnie i w związku z tym prowadzenie postępowania podatkowego będzie bezprzedmiotowe.

Trzeba także zwrócić uwagę na to, że zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie wywierało skutki również w sferze przedawnienia karalności przestępstw karnych skarbowych. Przepisy art. 44 § 2 k.k.s. oraz art. 70 § 6 pkt 1 o.p. są ze sobą powiązane. Zgodnie z art. 44 § 1 k.k.s., karalność przestępstwa skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło:

1) 5 lat – gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat;

2) 10 lat – gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata.

Natomiast według art. 44 § 2 k.k.s., karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Jednak wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego, na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., skutek przedawnienia nie następuje. Z uwagi na zawieszenie wszczęcie postępowania karnego skarbowego znosi przedawnienie karalności, o którym mowa w art. 44 § 2 k.k.s., przy założeniu, że przestępstwo lub wykroczenie polega na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Do pozostałych deliktów, niepolegających na uszczupleniu, powyżej wskazana zależność nie znajduje zastosowania. Potwierdza się zatem profiskalny cel przedmiotowych regulacji. Zaznaczyć trzeba, że wszczynając postępowanie karne skarbowe i dokonując jego zawieszenia, faktycznie znosi się instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego przewidzianą w art. 21 § 1 pkt 1 i pkt 2 o.p.

Przedawnienie zobowiązania podatkowego ostatecznie wystąpi, ponieważ przedawnienie karalności nastąpi na zasadach art. 44 § 5 k.k.s., jednak czas przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie znacznie wydłużony. Wystarczy, że organ postępowania przygotowawczego wyda postanowienie o przedstawieniu zarzutów, aby na podstawie art. 44 § 5 k.k.s. wydłużyć okres przedawnienia karalności o kolejne 5 lub 10 lat, w zależności od wagi przestępstwa. W czasie trwania postępowania karnego skarbowego, nie biegnie także okres przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na art. 70 § 6 o.p.

Należy także zwrócić uwagę na § 7 art. 44 k.k.s., zgodnie z którym przedawnienie nie biegnie, jeżeli przepis ustawy nie pozwala na wszczęcie lub dalsze prowadzenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe. Powstaje zatem pytanie: czy

w konsekwencji tej regulacji zawieszenie postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 114a k.k.s. jest przesłanką zawieszenia biegu przedawnienia karalności? Współzależność przepisu art. 114a k.k.s. i art. 44 § 7 k.k.s. nie ma jednak miejsca. Zawieszenie biegu przedawnienia karalności na podstawie powyższego przepisu wymaga, aby przepis ustawy procesowej nie pozwalał na wszczęcie lub dalsze prowadzenie postępowania. Możliwość zawieszenia postępowania przewidziana w art. 114a k.k.s. ma natomiast charakter uznaniowy i zastosowanie tego przepisu zależy od decyzji organu postępowania[537].

Analizowany art. 114a k.k.s. nie jest jedynym przepisem prowadzącym do zawieszenia postępowania karnego skarbowego. Skutek zawieszenia postępowania może nastąpić także na podstawie art. 11 § 2 k.p.k. oraz art. 22 § 1 k.p.k. stosowanych odpowiednio do postępowań karnych skarbowych na podstawie art. 113 k.k.s.

Pierwsza z powołanych powyżej podstaw zawieszenia postępowania karnego skarbowego umożliwia wstrzymanie biegu postępowania w oczekiwaniu na prawomocne orzeczenie kary za inne przestępstwo. Zawieszenie w tym przypadku jest dopuszczalne, jeżeli zachodzą przesłanki tzw. umorzenia absorpcyjnego, czyli umorzenia postępowania, jeżeli są podstawy do przyjęcia, że kara orzeczona za inne przestępstwo będzie na tyle surowa, że kara spodziewana za przestępstwo absorbowane czyni ściganie sprawcy za to przestępstwo niecelowym[538].

Ponieważ przepisy k.k.s. nie wskazują na takie ograniczenie, możliwe jest zawieszenie postępowania, jeżeli postępowanie co do innego przestępstwa nie jest związane z czynem penalizowanym w k.k.s. Finansowy organ postępowania może zatem podjąć decyzję o zawieszeniu postępowania karnego skarbowego (absorbowanego), jeżeli inne postępowanie dotyczy przestępstwa powszechnego i spełnione są warunki z art. 11 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Dobrym przykładem mogą być przestępstwa fakturowe, wprowadzone do Kodeksu karnego w art. 271 i 273[539] Zawieszone postępowanie karne skarbowe będzie wywoływało skutek materialny na gruncie zobowiązań podatkowych, polegający na zawieszeniu biegu przedawnienia. W ten sposób organ może pominąć ograniczenie zawarte w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., prowadzącym do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania, jednak tylko wskutek wszczęcia postępowania w sprawie

[537] Por. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy*, Warszawa 2017, s. 1065-1066.
[538] P. Hofmański, *KPK. Komentarz*, t. I, Warszawa 2007, s. 102-103.
[539] Por. A. Orłowska, *Fałsz intelektualny a faktura VAT*, Prok. i Pr. 2004, nr 9, s. 61 i n.

karnej skarbowej. Przestępstwa fakturowe zwykle wypełniają również hipotezę przestępstw zdefiniowanych w k.k.s., tym samym dają podstawy do wszczęcia postępowania karnego skarbowego oraz do zawieszenia biegu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Po uprawomocnieniu się orzeczenia w sprawie o inne przestępstwo, o którym mowa w art. 11 § 1 k.p.k., w zawieszonym postępowaniu finansowy organ postępowania powinien rozstrzygnąć, czy prawomocnie orzeczona kara za inne przestępstwo czyni niecelowym ściganie sprawcy za występek, co do którego postępowanie zawieszono. W razie pozytywnej oceny zawieszone postępowanie należy podjąć, a następnie umorzyć[540]. Dopiero gdy w postępowaniu w sprawie innego przestępstwa nie doszło do skazania lub gdy orzeczona kara nie spełnia wymogów art. 11 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), organ powinien podjąć postępowanie i prowadzić je w dalszym ciągu.

Ocena w zakresie podstaw odwieszenia postępowania, a następnie jego umorzenia zależy od decyzji organu. Może się zatem zdarzyć, że organ jej nie podejmie, do czasu dokonania rozstrzygnięcia na gruncie postępowania podatkowego. Postępowanie karne skarbowe, pomimo że wstrzymane, wstrzymuje bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego, umożliwiając wydanie egzekwowalnej decyzji w sprawie podatkowej.

Podatnikowi pozostaje możliwość złożenia zażalenia na podstawie art. 22 § 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.)[541], jednak jego złożenie nie powoduje automatycznego odwieszenia postępowania i przywrócenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Decyzja w sprawie umorzenia albo podjęcia zawieszonego postępowania powinna zapaść przed upływem trzech miesięcy od uprawomocnienia się orzeczenia w sprawie o inne przestępstwo. Charakter tego terminu jest sporny. Według części doktryny jest to jedynie termin instrukcyjny[542]. Przy powyższym podejściu w szczególności finansowe organy postępowania przygotowawczego miałyby możliwość nadużywania skutków decyzji o zawieszaniu postępowania na podstawie art. 11 § 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Upływ 3-miesięcznego terminu nie zamykałby drogi do umorzenia postępowania karnego skarbowego albo do jego ponownego podejmowania. Prezentowany jest także pogląd, że termin ten ma charakter prekluzyjny, którego upływ uniemożliwia podejmowanie zawieszonego postępowania, a jego przekroczenie zobowiązuje do umorzenia

[540] J. Skorupka, *Kodeks…*, s. 53.
[541] J. Zagrodnik, *Umorzenie absorbcyjne a instytucja skargi subsydiarnej w polskim procesie* karnym, Prok. i Pr. 2000, nr 2, s. 64; T. Grzegorczyk, *KPK. Komentarz*, t. I, Warszawa 2014, s. 95.
[542] P. Hofmański, *KPK. Komentarz*, t. I, Warszawa 2007, s. 104.

postępowania[543]. Pogląd ten chociaż słuszny, może nie zostać podzielony przez organ, który przyjmie, zgodnie z podejściem części doktryny, że termin z art. 11 § 2 k.p.k. (w zw. z art. 113) jest instrukcyjny i umożliwia podejmowanie postępowania karnego skarbowego pomimo jego przekroczenia.

Zawieszenie postępowania na podstawie art. 22 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) jest związane z obiektywnymi przyczynami dotyczącymi oskarżonego, w szczególności z niemożliwością jego ujęcia albo brakiem możliwości jego udziału w postępowaniu z powodu choroby psychicznej lub innej ciężkiej choroby. Przepis ten może być podstawą zawieszenia także z uwagi na inne obiektywne przyczyny, takie jak klęski żywiołowe, zakłócenia komunikacji, działania wojenne, zaginięcie akt[544].

Warto dokonać porównania przesłanek zawieszenia postępowania z analizowanego art. 114a k.k.s. oraz z art. 22 k.p.k. Pierwszy z powołanych przepisów prowadzi do zawieszenia postępowania z uwagi na fakt, że jego prowadzenie byłoby w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się postępowanie przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. Na podstawie art. 22 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) zawieszenie postępowania może nastąpić tylko wtedy, gdy jego dalsze prowadzenie jest przejściowo niemożliwe. Porównanie przesłanek podstaw zawieszenia wskazuje na dużą swobodę organów postępowania karnego skarbowego co do zawieszenia postępowania w oparciu o art. 114a k.k.s. Można bowiem na podstawie uznania doprowadzić do zawieszenia postępowania, kiedy w ocenie organu wystąpią trudności w prowadzeniu postępowania. Podkreślenia wymaga, że trudności wskazane w art. 114a k.k.s. nie zostały ani zdefiniowane, ani przykładowo wymienione. Brak jest zatem obiektywizacji przesłanek, jak ma to miejsce w przypadku zawieszenia na podstawie art. 22 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.).

Na gruncie art. 22 k.p.k. został wypracowany pogląd, że podstawę zawieszenia mogą stanowić jedynie okoliczności faktyczne[545]. W związku z powyższym zawieszenie postępowania w oczekiwaniu na prejudykat czy orzeczenie w innej sprawie karnej nie

---

[543] W. Grzeszczyk, *Charakter prawny terminu określonego w art. 11 § 2 k.p.k.*, Prok. i Pr., 1999, nr 3, s. 128.
[544] J. Kurdelek, *Przyczyny zawieszenia postępowania niewymienione expressis verbis w art. 22 kodeksu postępowania karnego.*, Przegl. Pol. 2005, Nr 1, s. 23; *idem*, *Choroba psychiczna jako przyczyna zawieszenia postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2004, nr 11– 12, s. 160; R. Kmiecik, *Przeszkody dowodowe a zawieszenie postępowania karnego*, Pal. 1985, nr 2, s. 52–53.
[545] T. Grzegorczyk, *KPK. Komentarz*, t. I, Warszawa 2014, s. 164.

powinno na podstawie tej regulacji stanowić podstawy zawieszenia postępowania[546]. Okoliczność wystąpienia przez sąd z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego skutkująca długotrwałym oczekiwaniem na odpowiedź nie musi stanowić uzasadnienia zawieszenia postępowania na podstawie art. 22 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 114a k.k.s.)[547]

Zgodnie z art. 8 § 1 k.p.k. sąd karny wyposażony jest w atrybut samodzielności jurysdykcyjnej, co oznacza, że samodzielnie kształtuje faktyczną i prawną podstawę każdego rozstrzygnięcia. Ograniczenie samodzielności jurysdykcyjnej (związanie sądu *meriti* orzeczeniami kształtującymi prawo lub stosunek prawny – art. 8 § 2 k.p.k.) powinno być istotne wyłącznie w przypadku istnienia konstytutywnych orzeczeń w dacie orzekania. Innymi słowy, sąd karny nie może ignorować wyroków innych sądów, związanych z materią prowadzonego procesu ani też prawomocnych decyzji administracyjnych, jeśli ich istnienie należy do znamion czynu zabronionego[548]. Muszą one jednak albo istnieć już w chwili popełnienia czynu (*criminis tempore*), albo zostać wydane w toku postępowania karnego (*tempore litis*)[549]. We wszystkich pozostałych przypadkach sąd powinien – w oparciu o art. 8 k.p.k. – dokonać samodzielnego rozstrzygnięcia. Dlatego zawieszenie postępowania karnego skarbowego w związku z oczekiwaniem na prejudykat nie było dopuszczalne przed wprowadzeniem art. 114a k.k.s., wyłącznie na podstawie art. 11 oraz art. 22 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Porównanie art. 114a k.k.s. z pozostałymi podstawami zawieszenia postępowania funkcjonującymi na gruncie Kodeksu postępowania karnego wskazuje na istotne możliwości, w szczególności finansowych organów postępowania przygotowawczego, wydłużania postępowań, ze skutkiem prowadzącym do zawieszenia biegu przedawniania zobowiązań podatkowych.

---

[546] Post. SN z 19.10.2010 r., sygn. WZ 45/10, OSP 2012, Nr 5, poz. 51; P. Hofmański, *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego*, Katowice 1988, s. 17 i n., s. 44, s. 117.
[547] Post. SN z 10.11.2009 r., sygn. WZ 49/09, OSNKW 2010, nr 3, poz. 29.
[548] H. Gajewska-Kraczkowska, *O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego*, M.Podat. 2012, nr 4, s. 14.
[549] *Ibidem*.

Rozdział VI
Nadzór i kontrola nad postępowaniem przygotowawczym

1. Kontrola postępowania przygotowawczego

Pojęcie kontroli jest używane dla określenia funkcji organu polegającej na sprawdzeniu działalności innych jednostek, bez stałych możliwości wpływania na ich działalność poprzez wydawanie wiążących nakazów lub poleceń. Kontrola nie obejmuje bowiem egzekwowania udzielonych zaleceń oraz wyciągania konsekwencji stwierdzonych naruszeń. Nadzór jest pojęciem szerszym od pojęcia kontroli, ponieważ polega na stałym i bieżącym kontrolowaniu danej jednostki. Organ nadzorujący wyposażony jest w środki oddziaływania na postępowanie organów nadzorowanych, czyli podległych lub podporządkowanych[550]. W ramach prowadzonego postępowania karnego skarbowego możliwe jest dokonywanie czynności o charakterze nadzorczym, a nie tylko kontrolnym.

Nadzór nad postępowaniem przygotowawczym określony w 122 § 1 pkt 2 k.k.s. został skonstruowany w taki sposób, że w sprawach o przestępstwa skarbowe lub o wykroczenia skarbowe, w których uprawnienie do przeprowadzenia dochodzenia, a następnie wniesienia i popierania oskarżenia przed sądem przysługuje finansowym organom postępowania przygotowawczego, wykonywanie czynności o charakterze nadzorczym powinno w przeważającej mierze należeć do organów finansowych wyższego rzędu[551]. Nadzór ten można określić jako realizowany w ramach wewnętrznej struktury organizacyjnej finansowych organów postępowania. Zakres wskazanych podmiotów nie wyczerpuje wszystkich możliwych organów mogących rozpatrywać środki zaskarżenia w postępowaniu przygotowawczym, udział w nim mogą bowiem brać ponadto sądy albo prokurator powołany do nadzorowania postępowania (art. 306 § 3, art. 325e § 4, art. 465 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

W związku z nadzorem organy go sprawujące mogą wskazywać kierunki postępowania, wydawać w tym zakresie wiążące zarządzenia, żądać przedstawienia materiałów postępowania, uczestniczyć w czynnościach organu prowadzącego dochodzenie oraz przeprowadzać je osobiście, a także wydawać postanowienia, zarządzenia lub polecenia oraz zmieniać i uchylać postanowienia i zarządzenia wydane przez finansowy organ

---

[550] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa, 2017, s. 81–83.

[551] Por. H. Skwarczyński, *Prokurator w karnoskarbowym postępowaniu przygotowawczym*, Prok. i Pr. 2002, nr 3, s. 94.; H. Skwarczyński, *Oskarżyciel publiczny w procesie karnym skarbowym,* Przegl. Pol. 2010, nr 3, s. 99.

postępowania przygotowawczego (art. 326 § 3 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s.). Odesłanie do przepisu art. 326 § 3 k.p.k. zawarte w art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s. oznacza istotne ograniczenie dla finansowych organów postępowania, bowiem z tytułu sprawowanego nadzoru organ nadrzędny nie może przejąć sprawy do swego prowadzenia. Prokuratorowi natomiast przysługuje powyższa kompetencja.

Z nadzorem nad postępowaniem przygotowawczym wiąże się kontrola wydawanych przez organy postępowania przygotowawczego aktów: 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.), a także czynności lub zaniechań czynności (art. 467 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

Środkiem zaskarżenia na powyższe czynności procesowe jest zażalenie, które przysługuje jedynie w określonych przypadkach. Jeśli chodzi o zażalenie na postanowienie, to jest ono możliwe w przypadku postanowień zamykających drogę do wydania wyroku, postanowień dotyczących środków zabezpieczających oraz w innych przypadkach wskazanych w przepisach kodeksu (por. art. 459 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Środek zaskarżenia, jakim jest zażalenie, nie jest zatem zasadą, nie przysługuje od wszelkich postanowień wydanych w trakcie postępowania przygotowawczego, tylko w wyraźnie wskazanych przypadkach.

Jeśli chodzi o zarządzenia, które są możliwe do wzruszenia w drodze zażalenia, to można wskazać na zarządzenia zamykające drogę do wydania wyroku (np. zarządzenie o odmowie przyjęcia środka zaskarżenia – art. 429 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) oraz zarządzenia, w stosunku do których przepisy przewidują możliwość złożenia zażalenia (zarządzenie o sprostowaniu omyłek pisarskich – art. 105 § 4 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

Do czynności lub zaniechania czynności, które są zaskarżalne, zalicza się działania organów procesowych, które nie są ani postanowieniami, ani zarządzeniami. Należy w tym zakresie wskazać w szczególności zażalenie na zatrzymanie (art. 246 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) oraz niezawiadomienie w terminie 6 tygodni od złożenia zawiadomienia o przestępstwie o wszczęciu lub odmowie wszczęcia dochodzenia lub śledztwa (art. 306 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.)[552].

Na etapie postępowania przygotowawczego także osobom niebędącym stronami przysługuje prawo do złożenia zażalenia na postanowienia i zarządzenia naruszające ich prawa oraz na inne czynności niż postanowienia i zarządzenia (art. 302 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

[552] Por. K. Kulak, *Postępowanie międzyinstancyjne w śledztwie i dochodzeniu*, Prok. i Pr. 2017, nr 7–8, s. 135.

Analiza przepisów dotyczących postępowania w sprawach karnych skarbowych pozwala dojść do wniosku, że 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. Zasady rozpoznawania zażaleń w postępowaniu przygotowawczym zostały określone w art. 465 i 466 k.p.k., stosowanych odpowiednio do postępowań karnych skarbowych, oraz w sposób autonomiczny w art. 167 k.k.s. Od postanowień i zarządzeń finansowego organu postępowania przygotowawczego zażalenie przysługuje co do zasady do organu nadrzędnego nad finansowym organem postępowania, a w przypadkach przewidzianych w przepisach – do prokuratora prowadzącego nadzór nad tym postępowaniem albo do sądu.

Przepis art. 465 § 3 k.p.k. dotyczy jednak tylko tych przypadków, w których postanowienie nie wymaga zatwierdzenia przez prokuratora. Czynność polegająca na zatwierdzeniu postanowienia, na co zwracano już uwagę, prowadzi do uznania takiego postanowienia lub zarządzenia za decyzję prokuratora. Przykładem powyższego postanowienia jest w szczególności postanowienie o odmowie wszczęcia dochodzenia, o jego zawieszeniu oraz o jego umorzeniu, gdy podlegało ono nadzorowi prokuratora (art. 153a k.k.s. *a contrario*).

Kodeks postępowania karnego oraz Kodeks karny skarbowy przewidują ponadto specyficzny tryb odwoławczy, polegający na tzw. autorewizji aktu wydanego przez organ prowadzący postępowanie przygotowawcze. Dotyczy to przypadków, w których zażalenie wnosi się do nadrzędnego finansowego organu postępowania przygotowawczego albo do prokuratora nadrzędnego. Chodzi w szczególności o regulacje art. 325e § 4 i art. 626a k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. oraz art. 153a k.k.s. przewidujące podobną procedurę. Zażalenie wnosi się do organu, który zatwierdził zaskarżone orzeczenie. Jeżeli organy nadrzędne nie uwzględnią zażalenia, są obowiązane skierować sprawę do sądu. Ani prokurator, ani finansowy organ postępowania przygotowawczego nie są w tym przypadku organem odwoławczym, mogą jedynie uwzględnić zażalenie. Tego rodzaju kontrola jest określana jako „międzyinstancyjna”[553].

Przepisami regulującymi tę procedurę są art. 429 i 430 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Przepisy te dotyczą odmowy przyjęcia środka odwoławczego w postępowaniu sądowym,

[553] M. Kurowski, (w:) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do zmian 2016*, red. D. Świecki, Warszawa 2016, s. 317.

jednak możliwe jest stosowanie ich również w postępowaniu przygotowawczym (art. 465 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Przepisy powyższe dopuszczają odmowę przyjęcia środka odwoławczego, jeżeli został wniesiony po terminie lub przez osobę nieuprawnioną albo jest niedopuszczalny z mocy ustawy. Do odmowy jest uprawniony prezes sądu pierwszej instancji. Odnosząc te regulacje do postępowania przygotowawczego, należy przyjąć, że do odmowy przyjęcia zażalenia w szczególności jest uprawniony prokurator lub finansowy organ prowadzący postępowanie (art. 465 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.)[554]. Organy te posiadają zatem istotną kompetencję do badania kwestii dopuszczalności środka zaskarżania i ewentualnego przekazania go do rozpoznania instancji odwoławczej albo odmowy przyjęcia. Organ postępowania dokonuje zatem badania dopuszczalności środka zaskarżenia od orzeczenia wydanego przez ten sam organ. Dopiero gdy zażalenie zostanie zaakceptowane przez organ, jest przekazywane zgodnie z zasadami określonymi w art. 465 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., a zatem do sądu albo do prokuratora sprawującego nadzór nad postępowaniem. Jeżeli zostanie wydane zarządzenie odmawiające przyjęcia środka odwoławczego (art. 429 § 1 lub art. 120 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), przysługuje zażalenie do sądu (art. 429 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.)[555]. Przepisy k.p.k. stosowane odpowiednio do postępowań karnych skarbowych nie precyzują organu, który miałby rozpatrzyć takie zażalenie, jednak w orzecznictwie przyjmuje się, że powinien to być sąd właściwy do rozpoznania zażalenia na postanowienie[556].

Gdy zażalenie zostanie przekazane do organu odwoławczego (sprawującego nadzór) i okaże się, że nie spełnia ono warunków rozpatrzenia (np. jest złożone po terminie), to organ odwoławczy powinien wydać postanowienie o pozostawieniu go bez rozpoznania. Kodeks postępowania karnego stanowi, że na takie postanowienie przysługuje zażalenie do innego równorzędnego składu sądu odwoławczego, chyba że zostało wydane przez Sąd Najwyższy (art. 430 § 2 k.p.k.). Przepis ten nie wywołuje problemów interpretacyjnych, kiedy organem odwoławczym jest sąd. Jednak w przypadku gdy prokurator albo finansowy organ postępowania (jako druga instancja) pozostawia zażalenie bez rozpoznania, powstaje pytanie o to, co należy rozumieć przez „inny skład orzekający". Takie pojęcie nie jest przewidziane w organizacji finansowych organów postępowania. Podobnie w prokuraturze nie funkcjonuje żadna forma „innego składu orzekającego". Jednak należy w takim

[554] Por. K. Kulak, *Postępowanie międzyinstancyjne...*, s. 139.
[555] Por. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks*…, s. 1006.
[556] Post. SA w Lublinie z 23.03.2010 r., sygn. II AKz 133/10, Legalis nr 267449; post. SN z 27.03.2001 r., sygn. I KZP 3/01, Legalis nr 49373.

przypadku przyjmować, że takie zażalenie powinien rozpoznać inny prokurator tej samej jednostki organizacyjnej prokuratury. Będzie to wtedy tzw. instancja pozioma w prokuraturze albo w finansowym organie postępowania. Funkcjonowanie tej specyficznej instancji i rozpoznawanie zażalenia w ramach struktury wewnętrznej prokuratury albo finansowego organu postępowania powoduje odmienne procedowanie. W pewnych wypadkach prokurator albo finansowy organ postępowania przeprowadzi w pierwszej kolejności czynności w trybie art. 429 § 1 k.p.k., które zakończy odpowiednim zarządzeniem, a następnie prokurator albo finansowy organ postępowania działający jako odwoławczy z tej samej jednostki organizacyjnej przed jego rozpoznaniem skontroluje go ponownie stosownie do art. 430 § 1 k.p.k.[557]

Może zatem dojść do sytuacji, w których finansowe organy postępowania będą wykorzystywały w sposób niezgodny z celami postępowania swoje uprawnienia, w przypadkach gdy w stosunku do danej czynności procesowej dopuszczalne jest zażalenie, a przed rozpoznaniem zażalenia organ, który wydał skarżone postanowienie lub zarządzenie, dokonuje kontroli międzyinstancyjnej. Może to dotyczyć w szczególności następujących czynności wykonywanych w trakcie postępowania przygotowawczego, w stosunku do których dopuszczalne jest zażalenie na postanowienie lub zarządzenie wydane przez finansowy organ postępowania:

- przeszukania oraz zatrzymania rzeczy (art. 236 § 1 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.),
- odmowy udostępnienia akt w postępowaniu przygotowawczym (art. 156 § 5 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s.).

Drugi wskazany przypadek może ograniczyć podatnikowi obronę na gruncie postępowania podatkowego, w którym zostaną wykorzystywane materiały zebrane w trakcie postępowania karnego skarbowego.

Nadużycie uprawnień procesowych skutkujące skargą strony może powodować celowe wydłużenie trwania postępowania z uwagi na opieszałość finansowych organów podczas prowadzenia postępowania międzyinstancyjnego, które może prowadzić do nienadawania dalszego biegu środkowi zaskarżenia[558]. Ponadto rozpatrzenie zażalenia przez tzw. instancję znajdującą się w ramach struktur finansowych organów postępowania

[557] Por. K. Kulak, *Postępowanie międzyinstancyjne…*, s. 142.
[558] Zob. szerzej K. Dudka, *Zażalenie na bezczynność organu procesowego – uwagi de lege ferenda*, Prok. i Pr. 2006, nr 12, s. 144–149.

(finansowy organ nadrzędny) co do zasady nie musi prowadzić do całkowitej niezależności organu odwoławczego. Konsekwencją tego może być również wydłużenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego termin ulega zawieszenia aż do momentu prawomocnego zakończenia postępowania karnego skarbowego. Na możliwość kierowania postępowaniem przez finansowe organy może mieć wpływ fakt, iż rozpatrzenie środków odwoławczych na etapie postępowania przygotowawczego nie odbywa się na rozprawie lub posiedzeniu. Strona nie uzyskuje zatem prawa do pełnej jawności co do procedowania w zakresie zażalenia, ponieważ nie może w nim wziąć udziału. Ponadto środek odwoławczy złożony przez stronę może być nieskuteczny, ponieważ organ rozpoznający zażalenie może dokonać uzupełnienia uzasadnienia wydanego uprzednio postanowienia albo zarządzenia, będącego przedmiotem zażalenia, biorąc pod uwagę argumentację zawartą w zażaleniu złożonym przez stronę.

Przepisy dotyczące funkcjonowania prokuratury (por. § 251 i 252 regulaminu prokuratury[559]) nakładają na ten organ w przypadku nieuwzględnienia zażalenia obowiązek niezwłocznego przesłania zażalenia wraz z aktami sądowi. Nie został w nich jednak określony konkretny termin na przesłanie zażalenia wraz z aktami ani też nie sprecyzowano, jakie czynności (ich zakres oraz rodzaj) powinny zostać wykonane w ramach postępowania międzyinstancyjnego w kategorii spraw wskazanych w rozdziale 9 regulaminu prokuratury. Można wyciągnąć wniosek, że w sytuacji braku stosownego doprecyzowania postępowania międzyinstancyjnego może się ono przerodzić w faktyczne dalsze prowadzenie postępowania karnego poza formalnymi ramami postępowania przygotowawczego[560]. W przypadku finansowych organów postępowania brak jest tak jednoznacznych regulacji, jak w przypadku prowadzenia postępowania przez prokuratora, nakazujących niezwłoczne przesłanie środka odwoławczego wraz z aktami, co może prowadzić do jeszcze dalej idących uchybień. W rezultacie finansowe organy postępowania mogą prowadzić sprawę w sposób opieszały, niezgodnie z zasadą szybkości postępowania (art. 2 § 1 pkt 4 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), obowiązującą także na etapie postępowania przygotowawczego.

Analizę kontroli rozstrzygnięć zapadających w postępowaniu przygotowawczym należy uzupełnić o autonomiczny dla postępowania karnego skarbowego przepis art. 167 określający organ właściwy dla rozpoznania zażaleń finansowych organów postępowania.

---

[559] Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 kwietnia 2016 r. – Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury, Dz. U. z 2017 r. poz. 1206.
[560] Por. M. Gabriel-Węglowski, *Regulamin prokuratury. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 264 i n.

Przepis ten stanowi *lex specialis* do art. 465 § 3 k.p.k., znajdującego odpowiednie zastosowanie do postępowań karnych skarbowych. Powyższa regulacja nie została bowiem wyłączona na mocy art. 113 § 2 i 3 k.k.s. Przepis art. 465 § 3 k.p.k. będzie miał zastosowanie ogólne w postępowaniu karnym skarbowym do postanowień wydanych przez niefinansowe organy postępowania przygotowawczego[561]. Ustawodawca przyjął założenie, że kompetencje finansowych organów postępowania są na tyle duże, że dają one gwarancję prawidłowego wykonywania nadzoru czynności dokonywanych w tym postępowaniu. Zasadą jest bowiem, że zażalenia na postanowienia i zarządzenia oraz na inne czynności lub zaniechanie czynności finansowego organu postępowania przygotowawczego rozpoznaje organ nadrzędny. Jedynie w wypadkach przewidzianych przez ustawę zażalenia rozpoznaje prokurator sprawujący nadzór albo sąd.

W literaturze został wyrażony pogląd, zgodnie z którym sąd posiadałby kompetencję do rozpoznania zażalenia na postanowienia finansowego organu postępowania przygotowawczego, ponieważ w przypadku wydania takiego samego postanowienia przez organ prokuratorski zażalenie służy do sądu na podstawie art. 465 § 2 *in principio* k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.[562] Do takiego wniosku nie prowadzi jednak literalna wykładnia art. 167 § 1 k.k.s.[563] Finansowe organy postępowania co do zasady podlegają kontroli w ramach struktury organizacyjnej organów finansowych. Regułę tę potwierdza także odesłanie zawarte w art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s., zgodnie z którym finansowe organy postępowania przygotowawczego uzyskują uprawnienie do wydawania decyzji, do których ma kompetencje prokurator, jednak wobec braku odesłania w powołanym przepisie do art. 465 § 2 k.p.k., kontrolę także w tym przypadku sprawuje nadrzędny finansowy organ postępowania, a nie sąd. W rezultacie decyzje prokuratora w postępowaniu mogą podlegać co do zasady sądowej kontroli, natomiast takiej kontroli pozbawione są rozstrzygnięcia finansowych organów postępowania. Kontrola odbywa się bowiem w ramach struktur organów finansowych bez udziału sądu. Taki system kontroli może powodować mniejszy obiektywizm w ocenie środków odwoławczych składanych przez strony postępowania w stosunku do kontroli sądowej sprawowanej nad prokuratorskim organem postępowania. Powstają także wątpliwości co do gwarancji procesowych uczestników postępowania oraz prawidłowości kontroli zażaleniowej. Ponadto finansowe organy postępowania mogą

[561] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks…*, s. 1003.
[562] H. Skwarczyński, *Zażalenie w postępowaniu przygotowawczym*, Prok. i Pr. 2011, nr 6, s. 79 i n.
[563] Por. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks…*, s. 1004.

wydłużać postępowanie, wykorzystując w tym celu tzw. postępowanie międzyinstancyjne (art. 429 § 1, w zw. z art. 465 § 1 w zw. z art. 113 k.k.s.). Żaden z przepisów k.k.s. nie wyłącza bowiem powyższych regulacji.

Analiza przepisów postępowania karnego przewidujących sądową kontrolę postanowień wydawanych przez organy postępowania przygotowawczego pozwala wyciągnąć wniosek, że zakres tej kontroli obejmuje przede wszystkim postanowienia prokuratora. Mowa tu w szczególności o przepisie art. 184 § 5, art. 240 zd. 3 w zw. z art. 237 § 2, art. 247 § 2, art. 252 § 2 w zw. z art. 250, art. 293 § 4 k.p.k. oraz o zasadzie sądowej kontroli postanowień wydanych przez organ prokuratorski, zawartej w art. 465 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., co może mieć zastosowanie w przypadku art. 180 § 1 k.p.k. W przypadku finansowych organów postępowania wydających postanowienia w postępowaniu przygotowawczym kontrola sądowa jest przewidziana na postanowienie finansowego organu postępowania przygotowawczego dotyczące kosztów postępowania (art. 626a k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.), na postanowienie o nałożeniu kary pieniężnej na podstawie art. 19 § 3 k.p.k. oraz na podstawie art. 20 § 1a k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. lub na postanowienie dotyczące zatrzymania rzeczy i w przedmiocie dowodów rzeczowych (art. 236 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1). Lista postanowień, na które przysługuje zażalenie do sądu, wydaje się krótsza niż w przypadku prokuratora, jednak wynika to głównie z treści art. 122 § 1 i 2 k.k.s., który nie przewiduje uprawnień prokuratorskich dla finansowych organów postępowania co do wszystkich czynności procesowych.

Postanowienia k.k.s. w art. 153a przewidują jeszcze jedną kategorię postanowień – podlegających zatwierdzeniu przez organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania, w układzie procesowym, w którym postępowanie nie podlegało nadzorowi prokuratora. Jest to przepis autonomiczny w stosunku do obowiązującego w powszechnej procedurze karnej w art. 325e k.p.k. Tryb zatwierdzania postanowień w tych sprawach znajduje zastosowanie zarówno do wykroczeń, jak i do przestępstw skarbowych[564]. Chodzi o postanowienia dotyczące odmowy wszczęcia, umorzenia lub zawieszenia dochodzenia, które podlegają zatwierdzeniu przez organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania. Z chwilą zatwierdzenia tych postanowień należy je traktować jak decyzje organu zatwierdzającego[565], a zatem kontrola sądowa obejmie w sensie prawnym

[564] *Ibidem*, s. 932.
[565] T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 425.

postanowienie organu nadrzędnego. Ponieważ postanowienia zatwierdza nadrzędny finansowy organ, znajdujący się wewnątrz struktur finansowych organów postępowania, jest wysokie prawdopodobieństwo, że raczej podzieli on stanowisko organu pierwszej instancji i zatwierdzi postanowienie. Zatwierdzenie postanowienia o zawieszeniu postępowania jest przejawem kontroli ścigania przestępstw skarbowych i wykroczeń, jednak dokonywane przez finansowy organ postępowania, który zwykle jest także organem podatkowym (por. art. 53 § 37, § 39 k.k.s.), może być zdeterminowane celem postępowania podatkowego, w drodze którego dąży się do określenia zobowiązania podatkowego. Postępowania karne skarbowe co do zasady prowadzone są w formie dochodzenia, w dodatku bez nadzoru organu prokuratorskiego, dlatego w takim układzie procesowym prokurator nie musiałby zatwierdzać postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia, o jego zawieszeniu oraz o umorzeniu. Finansowe organy postępowania uzyskują dużą swobodę w wydawaniu w szczególności postanowienia o zawieszeniu postępowania karnego skarbowego prowadzonego w formie dochodzenia, którego przesłanki, określone w art. 114a k.k.s., są bardzo rozbudowane. W połączeniu z trybem zatwierdzenia ograniczającym się do zaangażowania jedynie finansowych organów postępowania może to prowadzić do wydłużania okresu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Okres ten na czas spoczywania postępowania nie biegnie, umożliwiając prowadzenie postępowania w sprawie podatkowej, skutkującego wydaniem decyzji wymiarowej. Czas zawieszenia postępowania może się dodatkowo wydłużyć ze względu na postępowanie międzyinstancyjne prowadzone w przypadku złożenia przez stronę skargi na postanowienie o zawieszeniu postępowania. Artykuł 153a zd. 2 k.k.s. wskazuje, że zażalenie na postanowienie finansowego organu postępowania przygotowawczego w sprawie m.in. zawieszenia postępowania wnosi się do organu, który zatwierdził to postanowienie, a więc do finansowego organu postępowania. Przepis ten przypomina odpowiednio stosowaną do postępowań karnych skarbowych regulację zawartą w art. 425 § 1 w zw. z art. 465 § 1 k.p.k. Sposób postępowania nadrzędnego finansowego organu w przypadku nieprzychylania się do zażalenia został określony w art. 153a zd. 3 k.k.s., wskazującym, iż organ kieruje je do sądu.

W przypadku prowadzenia postępowania w formie śledztwa, zgodnie z art. 325 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., postanowienie o zawieszeniu śledztwa wydane przez finansowy organ postępowania wymaga pisemnego zatwierdzenia przez prokuratora. Postępowania w

sprawach karnych skarbowych są zwykle prowadzone w formie dochodzenia, dlatego powyższa zasada nie będzie w praktyce znajdowała częstego zastosowania.

Szczególną pozycję finansowych organów postępowania przygotowawczego, podkreślającą ich odrębność, pokazuje także nadzór sprawowany nad niefinansowymi organami w sprawach odmowy wszczęcia dochodzenia, jego zawieszenia oraz umorzenia. Organem zatwierdzającym powyższe postanowienia jest zawsze prokurator (art. 325e § 2 zd. 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.).

2. Kompetencje nadzorcze prokuratora

Prokurator zgodnie z definicją zawartą w art. 53 § 39a k.k.s. jest organem nadrzędnym dla niefinansowych organów postępowania. Dla organów finansowych, organy nadrzędne określa bowiem art. 53 § 39 k.k.s. Podział ten już w zakresie definicji wskazuje, że co do zasady prokurator nie sprawuje nadzoru nad finansowymi organami postępowania w trakcie prowadzenia postępowania. Kompleksowe uregulowanie rozdzielenia nadzoru pomiędzy finansowe organy postępowania oraz prokuratora znajduje się w art. 151c k.k.s., który łącznie z art. 326 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s. reguluje kwestię właściwości do sprawowania nadzoru w postępowaniu przygotowawczym pomiędzy finansowe organy postępowania a prokuratora.

W orzecznictwie pojawił się pogląd, że przepis art. 151c k.k.s. nie wyklucza, aby z innych przepisów ustawy wynikały okoliczności skutkujące obligatoryjnym nadzorem prokuratorskim w konkretnym układzie procesowym. Stanowisko powyższe jest jednak krytykowane w literaturze, wskazuje się bowiem, że przepis pozbawiony byłby większego uzasadnienia z uwagi na wprowadzenie do k.k.s. art. 151c, który z założenia ma regulować kwestię nadzoru kompleksowo[566].

Nadzór prokuratora z mocy prawa powstaje w warunkach wskazanych w art. 151c k.k.s., a zatem gdy postępowanie jest prowadzone przez finansowy organ postępowania w formie śledztwa oraz w szczególnych okolicznościach, w których prowadzone jest dochodzenie w sprawie o przestępstwo skarbowe. Chodzi o przypadki, w których zachodzi konieczność ustanowienia obligatoryjnej obrony, o której mowa w art. 79 § 1 k.p.k., zawnioskowano do prokuratora o powołanie biegłych lekarzy psychiatrów i prokurator przychylił się do wniosku (art. 202 k.p.k.), a także gdy sąd zastosował tymczasowe

[566] Sąd Najwyższy w uchwale z 28.1.2016 r., sygn. I KZP 13/15, www.sn.pl; przeciwnie L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 916–917.

aresztowanie (art. 263 § 2 k.p.k.). Możliwe jest także objęcie nadzorem śledztwa wskutek podjęcia decyzji prokuratora, z uwagi na wagę lub zawiłość sprawy. Ocena wagi lub zawiłości sprawy zawsze ma charakter swobodny, jednak nie dowolny. Chodzi o stopień skomplikowania sprawy, rozległość materiału dowodowego, jak również o elementy natury prawnej oraz odnoszące się do stopnia społecznej szkodliwości czynu[567].

W literaturze wskazuje się, że przepis art. 151c § 1 k.k.s., ustanawiający zasadę, iż śledztwo prowadzone przez finansowy organ postępowania przygotowawczego nadzoruje prokurator, potwierdza zasadę wynikającą z art. 326 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., zgodnie z którą prokurator sprawuje nadzór nad postępowaniem przygotowawczym w zakresie, w jakim sam go nie prowadzi[568].

Trzeba mieć także na uwadze przepisy szczególne, które powodują, że pomimo wystąpienia przesłanek nadzoru prokuratora nad dochodzeniem, o których mowa w art. 151c § 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.)[569]. W literaturze zauważa się, że prokurator, jeżeli jest obowiązany do sprawowania nadzoru nad postępowaniem przygotowawczym, to ogranicza szczegółowość tego nadzoru[570].

W przypadku wykroczeń skarbowych nadzór prokuratora jest sprawowany jedynie w przypadkach, o których mowa w art. 122 § 2 zd. 3 k.k.s., czyli w sytuacji powołania jednego biegłego lekarza psychiatry w celu zbadania stanu zdrowia psychicznego oskarżonego. Nadzór ten jest jednak fakultatywny, na co jednoznacznie wskazuje przepis art. 151c § 2 *in fine*, posługując się określeniem „w razie objęcia". Jeżeli dojdzie do objęcia nadzorem postępowania przygotowawczego prowadzonego w formie dochodzenia w okolicznościach wskazanych powyżej, finansowy organ postępowania nie traci uprawnienia do złożenia aktu oskarżenia ani kompetencji wynikających z art. 122 § 1 k.k.s., co wynika z wykładni art. 155 § 1 w zw. z art. 155 § 2 k.k.s.[571]

Należy podkreślić, że nadzór prokuratora nad postępowaniem nie jest stały w ramach danego postępowania. W literaturze dopuszcza się bowiem możliwość „odpadnięcia"

---

[567] Wyrok SN z 12.8.1986 r., sygn. Rw 569/86, OSNKW 1987, nr 5–6, poz. 53.
[568] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks*..., s. 918.
[569] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks*..., s. 1317.
[570] K. Dudka, *Rola prokuratora w znowelizowanym postępowaniu karnym*, Prok. i Pr. 2015, nr 1–2, s. 66.
[571] Por. L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks*..., s. 921.

przesłanek nadzoru, co powoduje przywrócenie nadzoru nad postępowaniem nadrzędnego finansowego organu postępowania[572].

Zasadą jest, co podkreśla § 3 art. 151c k.k.s., że nadzór nad dochodzeniem, a więc większością postępowań karnych skarbowych, sprawuje organ nadrzędny nad tym organem.

Prokurator nie jest organem zwykle prowadzącym postępowanie przygotowawcze, dzieje się tak tylko w przypadkach wyraźnie wskazanych przepisami, co wynika z art. 134a k.k.s. Przypadki, w których prokurator prowadzi postępowanie, określa art. 151a k.k.s., dotyczący postępowania prowadzonego w formie śledztwa oraz art. 151b k.k.s., wskazujący na możliwość powierzenia śledztwa prowadzonego przez prokuratora organowi finansowemu także w całości. Powyższe regulacje prowadzą do wniosku, że rola prokuratora w sprawach karnych skarbowych jest ograniczona, co potwierdzają statystyki prowadzonych spraw. W 2010 r. prokurator zatwierdził akt oskarżenia jedynie w 497 przypadkach, w tym w sprawach o przestępstwo skarbowe w 437 przypadkach[573]. Należy zauważyć, że zgodnie z art. 155 § 1 k.k.s. prokurator zatwierdza akt oskarżenia w sprawie, w której finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadził śledztwo, oraz w sprawie o przestępstwo skarbowe, w której prowadził on dochodzenie objęte nadzorem prokuratora. Liczba zakończonych postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych wyniosła w badanym okresie 6 795, co oznacza, że tylko 7,3% spraw było objętych nadzorem prokuratora. W zakresie tego wskaźnika większość spraw na etapie przygotowawczym była prowadzona przez finansowe organy postępowania, a rola prokuratora ograniczyła się do zatwierdzenia i wniesienia aktu oskarżenia do sądu.

W praktyce postępowań przygotowawczych, prowadzonych przeważnie przez finansowe organy postępowania, będą one toczyły się pod nadzorem finansowego organu postępowania, a nie prokuratora. W związku z tym nawet w przypadku przedłużenia postępowania przygotowawczego na podstawie art. 153 k.k.s., przy założeniu, że przedłużenie nie jest czynnością techniczną, tylko wykonywaną w ramach nadzoru, to nadzór ten co do zasady jest i tak realizowany w ramach struktur finansowych organów postępowania. Organy nadzoru powinny oceniać sprawność i prawidłowość dotychczasowego przebiegu postępowania, w tym zaistnienie „szczególnie uzasadnionego

[572] Por. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks…*, s. 1317.
[573] Protokół kontroli MF, *Postępowania urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe*, s. 4, www.mf.gov.pl.

przypadku" (ewentualnie) i potrzeby przeprowadzenia dalszych czynności[574]. W rzeczywistości ocena ta, jeżeli jest dokonywana przez organy finansowe, może brać pod uwagę inne cele, dotyczące w szczególności skuteczności prowadzenia postępowań podatkowych i egzekucji należności.

Wysoka specjalizacja finansowych organów postępowania w sprawach podatkowych, która pozytywnie wpływa na efektywność postępowania karnego skarbowego, może skłaniać prokuratora do nieobejmowania nadzorem postępowań w układach procesowych, w których nadzór ten byłby fakultatywny. Trzeba bowiem pamiętać o tym, że gdy nadzór sprawuje prokurator, to zgodnie z art. 155 § 1 i 2 zd. 1 k.k.s., to on także sporządza i wnosi do sądu akt oskarżenia. Innymi słowy, w przypadku nadzoru prokuratora nad postępowaniem prowadzonym w formie dochodzenia uprawnienie do wniesienia aktu oskarżenia nie przysługuje finansowemu organowi postępowania. Powyższy układ procesowy wpływa także na cesję kompetencji prokuratora, o których mowa w art. 122 § 1 k.k.s., która jest w tym układzie, a więc w sytuacji sprawowania nadzoru, wyłączona. Sprawowanie nadzoru obliguje do sporządzenia i złożenia aktu oskarżenia, jeżeli nadzór jest sprawowany na chwilę zamknięcia dochodzenia[575]. Jeżeli bowiem przesłanka sprawowania nadzoru upadła wcześniej, akt oskarżenia sporządza i składa finansowy organ postępowania. Prokurator może nie być więc skłonny do podejmowania nadzoru i przygotowywania aktu oskarżenia, jeżeli przepisy nie stawiają przed nim takiego wymogu. W konsekwencji w przypadku gdy nadzór prokuratora może mieć charakter fakultatywny, można zakładać, że będzie on co do zasady realizowany przez finansowe organy postępowania, lepiej wyspecjalizowane w prowadzeniu tego typu postępowań.

Podjęcie przez prokuratora nadzoru nad postępowaniem przygotowawczym prowadzonym w formie dochodzenia wyłącza możliwość zatwierdzania przez nadrzędny finansowy organ postępowania postanowień w kwestii odmowy wszczęcia dochodzenia, jego zawieszenia oraz umorzenia (por. art. 153a k.k.s.). Taki układ procesowy może ograniczać finansowe organy postępowania w możliwości zawieszania postępowania przygotowawczego z uwagi na konieczność akceptacji decyzji o zawieszeniu przez prokuratora jako organ nadzoru. W przypadku śledztwa powyższe rozstrzygnięcia są zawsze

[574] Por.: post. SA w Katowicach z 27.11.2013 r., sygn. II AKz 717/13, Biul.SAKa 2013, nr 4, poz. 29; F. Prusak, *Nadzór prokuratora nad postępowaniem przygotowawczym*, Warszawa 1984, s. 99.
[575] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks…*, s. 940.

zatwierdzane przez prokuratora, niezalenie od organu prowadzącego postępowanie (art. 305 § 3 zd. 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Zatwierdzenie przez organ nadrzędny oznacza, co było już wskazywane, że jest to decyzja tego organu, który dokonał zatwierdzenia, ponieważ dopiero w momencie zatwierdzenia decyzja organu niższego szczebla, który ją przedłożył do zatwierdzenia, nabiera mocy prawnej i jest to w sensie prawnym decyzja organu wyższego szczebla (zatwierdzającego).

3. Kompetencje prokuratora przyznane nadrzędnym organom finansowym

Ustawodawca posługując się metodą odesłania do Kodeksu postępowania karnego, w art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s. przyznał nadrzędnym finansowym organom postępowania określone uprawnienia prokuratora, w celu sprawowania nadzoru. Z zastrzeżeniem, że organy te nie mogą, tak jak prokurator, z tytułu sprawowanego nadzoru przejąć sprawy do swego prowadzenia (art. 326 § 3 pkt 3 *in fine* k.p.k.).

Organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego jest upoważniony na podstawie art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s. w szczególności do dokonywania następujących czynności, należących w myśl przepisów k.p.k. do kompetencji prokuratora:

- może wydawać polecenia (władcze oświadczenia woli) Policji i finansowym organom prowadzącym postępowanie przygotowawcze oraz sprawować nadzór nad prowadzonym dochodzeniem (art. 15 k.p.k.); w praktyce, z uwagi na prowadzenie postępowań co do zasady przez organy finansowe, wydawane polecenia będą dotyczyć organów finansowych (naczelnika urzędu skarbowego);
- jest uprawniony do podejmowania decyzji o wyłączeniu funkcjonariusza z podległego organu finansowego prowadzącego postępowanie przygotowawcze (art. 48 § 1 k.p.k.);
- może wystąpić do właściwego organu administracji rządowej z wnioskiem o zwolnienie świadka z obowiązku zachowania tajemnicy obejmującej informacje niejawne o klauzuli tajności tajne lub ściśle tajne (art. 179 § 3 k.p.k.), w szczególności w celu pozyskania informacji na potrzeby postępowania;
- może zatwierdzać postanowienie o zawieszeniu dochodzenia, wydane przez finansowy organ postępowania, nie pod nadzorem prokuratora (art. 325 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 i art. 153a k.k.s.)[576]; finansowy organ postępowania może

[576] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks*..., s. 1125.

w ramach struktur organizacyjnych administracji finansowej zawiesić postępowanie, w trakcie którego bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega wstrzymaniu;

- może dokonywać kontroli międzyinstancyjnej zażalenia na postanowienie o umorzeniu dochodzenia, jeżeli nie przychyli się do zażalenia, i skierować je do rozpoznania przez sąd (art. 325e § 4 zd. 2 k.p.k.);
- podobnie jak prokurator w powszechnej procedurze karnej (art. 326 § 1–3 k.p.k.), może sprawować nadzór nad postępowaniem przygotowawczym prowadzonym w formie dochodzenia (nie nadzorowanego przez prokuratora), w zakresie, w jakim sam go nie prowadzi, oraz objąć nadzorem postępowanie sprawdzające, o którym mowa w art. 307 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.; kompetencje te umożliwiają w szczególności zaznajamianie się z zamierzeniami prowadzącego postępowanie, wskazywanie kierunków postępowania oraz wydawanie co do tego zarządzeń; wpływa to na możliwość wymiany doświadczenia zgromadzonego na wyższym szczeblu administracji finansowej; organ nadrzędny może także wydawać postanowienia, zarządzenia lub polecenia oraz zmieniać i uchylać postanowienia i zarządzenia wydane przez prowadzącego postępowanie;
- może wznowić prawomocnie umorzone postępowanie przygotowawcze (art. 327 § 2 i 3 k.p.k.), umożliwiając tym samym zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; w literaturze wskazuje się, że wznowienie następuje poprzez postanowienie organu nadrzędnego nad finansowym organem, a zatem ministra właściwego do spraw finansów publicznych[577]; spełnienie przesłanek wznowienia podlega, w razie zainicjowania procesu sądowego, ocenie sądu, który jest zobowiązany umorzyć postępowanie w razie stwierdzenia, że postępowanie wznowiono pomimo braku podstaw (art. 327 § 4 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), ale do momentu umorzenia postępowanie może wywoływać skutki materialne, polegające na zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego; w tym czasie możliwe jest wydanie egzekwowalnej decyzji wymiarowej;
- może przychylić się do zażalenia na postanowienie organu finansowego w przedmiocie kosztów dochodzenia, a jeżeli tego nie zrobi, jest zobligowany po

[577] *Ibidem*.

dokonaniu kontroli międzyinstancyjnej skierować zażalenie do sądu (art. 463 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

Przepis art. 328 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 3 k.k.s. przewiduje szczególne uprawnienie nadzorcze ministra właściwego do spraw finansów publicznych, do zastosowania środka prawnego o nadzwyczajnym charakterze w postaci uchylenia prawomocnego postanowienia o umorzeniu postępowania przygotowawczego, które w sprawach o przestępstwa powszechne jest przewidziane dla Prokuratora Generalnego. Uprawnienie to przysługuje wskazanemu ministrowi tylko w sprawach o wykroczenia skarbowe. Podjęte ponownie postępowanie może pozwolić na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i wydanie egzekwowalnej decyzji wymiarowej.

Przeniesienie kompetencji prokuratora na finansowe organy postępowania wymaga analizy modyfikacji ogólnych zasad dotyczących zażaleń przewidzianych w k.k.s. (w art. 465 i 466), stosowanych odpowiednio do postępowań karnych skarbowych w kontekście autonomicznego unormowania dotyczącego tej kwestii, przewidzianego w art. 167 k.k.s. Ten ostatni przepis przewiduje zasadę rozpoznawania zażaleń na postanowienia i zarządzenia finansowego organu postępowania przez organ nadrzędny. W przypadku ogólnej procedury karnej zasadą wynikającą z art. 465 § 2 k.p.k. jest, iż na postanowienie prokuratora przysługuje zażalenie do sądu. Nasuwa się zatem pytanie o relację między przepisem art. 465 § 2 k.p.k., stosowanym odpowiednio do postępowań karnych skarbowych, a art. 167 k.k.s., w sytuacji gdy finansowy organ postępowania na podstawie art. 122 k.k.s. uzyskuje kompetencje prokuratora. W szczególności – czy przepis art. 167 k.k.s. prowadzi do wyłączenia sądu jako rozpatrującego zażalenia, w układzie procesowym, w którym finansowy organ postępowania uzyskał kompetencje prokuratora do dokonania określonej w art. 122 k.k.s. czynności.

Finansowy organ przejmuje uprawnienia prokuratora jako organu odwoławczego w tych sytuacjach, w których nadzoruje postępowanie organu finansowego, a przepisy (k.p.k. i k.k.s.) nie zastrzegają, że organem właściwym do rozpoznania zażalenia jest sąd[578].

W celu potwierdzenia hipotezy, że organem odwoławczym dla rozstrzygnięć finansowego organu postępowania wydanych w toku postępowania przygotowawczego jest co do zasady organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego, a nie sąd, jak w przypadku prokuratora (art. 465 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), należy przeanalizować układy procesowe, w których finansowy organ uzyskuje kompetencje

[578] H. Skwarczyński, *Zażalenie w postępowaniu przygotowawczym*, Prok. i Pr. 2011, nr 6, s. 76.

prokuratora. Jednym z takich przypadków jest art. 19 § 1 k.p.k., na podstawie którego przyznaje się w postępowaniu przygotowawczym prokuratorowi tzw. prawo do sygnalizacji. Kodeks karny skarbowy na podstawie art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. prawo to ceduje na organ finansowy, gdy prowadzi on postępowanie pod nadzorem finansowego organu nadrzędnego. W razie stwierdzenia w postępowaniu karnym skarbowym poważnego uchybienia w działalności instytucji państwowej, samorządowej lub społecznej, zwłaszcza jeśli sprzyja ono popełnieniu przestępstwa, finansowy organ postępowania przygotowawczego jest zobowiązany zawiadomić o tym uchybieniu organ powołany do nadzoru nad daną jednostką organizacyjną, zaś w razie potrzeby – także organ kontroli. Podobnie jak prokurator, organ finansowy może zażądać nadesłania w wyznaczonym terminie wyjaśnień i podania środków podjętych dla zapobieżenia takim uchybieniom w przyszłości (art. 19 § 2 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.). W przypadku niewypełnienia w terminie obowiązku udzielenia wyjaśnień przepis art. 19 § 3 k.p.k. umożliwia nałożenie na kierownika organu zobowiązanego do wyjaśnień kary pieniężnej w kwocie do 10 000 złotych. Przepis art. 122 § 1 k.k.s. nie wskazuje wprost, że przepis przyznający kompetencje do nałożenia kary stosuje się także do finansowych organów postępowania, jednak z uwagi na to, iż brak w nim wyraźnego określenia jakiegokolwiek organu uprawnionego, można założyć, że każdy organ prowadzący postępowanie ma prawo do jej zastosowania[579]. Z przepisów regulujących środki zaskarżenia na postanowienia o nałożeniu kary pieniężnej w zakresie powyżej opisanego przypadku wynika, że zażalenie w tym przedmiocie na postanowienie wydane przez prokuratora przysługuje do sądu rejonowego, w którego okręgu prowadzi się postępowanie. Ponieważ art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. odwołuje się do art. 19 § 4 k.p.k., należy uznać, że drogą odwoławczą od postanowienia o nałożeniu kary, o której mowa w art. 19 § 3 k.p.k., jest zażalenie kierowane do sądu, a nie do finansowego organu nadrzędnego sprawującego nadzór. Pomimo ogólnej zasady regulującej postępowanie odwoławcze w postępowaniu przygotowawczym, określonej w art. 465 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., polegającej na ukonstytuowaniu sądu jako organu właściwego do rozpatrywania zażaleń, ustawodawca musiał jasno określić, że nawet w przypadkach, w których finansowy organ postępowania posiada uprawnienia prokuratora na podstawie art. 122 k.k.s., stosuje się tryb odwoławczy do sądu. Nasuwa się wniosek, że zasadą w postępowaniu przygotowawczym w sprawach karnych skarbowych jest składanie środków odwoławczych od postanowień i zarządzeń do finansowego organu nadrzędnego, zgodnie z zasadami art. 167 k.k.s. Reguła

[579] Podobnie T. Grzegorczyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 517.

ta znajduje zastosowanie także w przypadku, gdy finansowy organ postępowania na podstawie art. 122 k.k.s. uzyskuje kompetencje prokuratora, a zatem wydawane przez niego postanowienia i zażalenia w sprawach wymienionych w powyższym przepisie nie powinny podlegać zaskarżeniu do sądu (art. 465 § 2 w zw. z art. 113 k.k.s.). Świadczy to o wyodrębnieniu finansowych organów postępowania spośród pozostałych organów mogących prowadzić postępowania karne skarbowe i o wzmocnieniu pozycji tych organów także w stosunku do prokuratora. Ten ostatni organ podlega zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 465 k.p.k. nadzorowi sądu, natomiast finansowy organ – finansowemu organowi nadrzędnemu (art. 167 k.k.s.). Tryb nadzorczy w przypadku finansowych organów jest zatem ograniczony do organów administracji finansowej.

Do takiej samej konkluzji prowadzi analiza scedowania kompetencji prokuratora na finansowy organ zawartych w art. 20 k.p.k., dotyczących możliwości zawiadomienia okręgowej izby radców prawnych lub okręgowej rady adwokackiej o naruszeniu przez obrońcę obowiązków procesowych. Przepis art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s., przyznający powyższe kompetencje, wprost odsyła do art. 20 § 1b k.p.k., wskazując jednoznacznie, że zażalenie na powyższe czynności powinno być kierowane do sądu rejonowego, w którego okręgu toczy się postępowanie. W przeciwnym wypadku finansowy organ postępowania podlegałby nadzorowi nadrzędnego finansowego organu, na zasadach art. 167 k.k.s.

W przypadku kar porządkowych nakładanych na świadka, biegłego, tłumacza lub specjalistę, o których mowa w art. 285 k.p.k., postanowienie w tym przedmiocie, z uwagi na scedowane kompetencje prokuratora, wydaje finansowy organ postępowania (art. 290 § 1 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.). Organ finansowy w przypadku prowadzenia postępowania pod nadzorem finansowego organu nadrzędnego może także korzystać z uprawnienia do zatrzymania i przymusowego doprowadzenia świadka, biegłego, tłumacza i specjalisty, gdy któryś z tych uczestników procesu bez usprawiedliwienia nie stawi się na wezwanie albo bez zezwolenia organu wydali się z miejsca czynności przed jej zakończeniem (art. 285 § 2 k.p.k. w zw. z art. 290 § 1 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.). Dodatkowo treść przepisu art. 150 § 3 k.k.s. w zw. z art. 285 § 2 k.p.k. wskazuje, że czynność zatrzymania wymienionych w art. 285 § 1 k.p.k. uczestników procesu może być wykonana przez Policję na żądanie finansowego organu postępowania przygotowawczego. Ustawodawca w tym przypadku powołał w art. 122 § 1 k.k.s. przepis art. 290 § 2 k.p.k., dotyczący zażalenia na decyzje w zakresie stosowania pieniężnych kar porządkowych oraz zatrzymania i przymusowego doprowadzenia. Powyższe oznacza, że postanowienia

i zarządzenia przewidziane w rozdziale dotyczącym kar porządkowych, wydane przez organ finansowy podlegają zażaleniu na takich samych zasadach, jakby akt wydał prokurator. W konsekwencji na rozstrzygnięcie o nałożeniu kary pieniężnej, o której mowa w art. 285 § 1 k.p.k., zażalenie przysługuje do sądu właściwego do rozpoznania sprawy (art. 465 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), zaś w przypadku zatrzymania i przymusowego doprowadzenia świadka, a wyjątkowo także biegłego, tłumacza i specjalisty – do sądu rejonowego, w którego okręgu prowadzi się postępowanie (art. 290 § 2 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.). Konstrukcja odwołania od powyższych czynności ustalona w art. 290 § 2 w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. potwierdza jako wyjątek od reguły, że zasadą jest odwołanie do finansowego organu wyższej instancji na zasadach określonych w art. 167 k.k.s., chyba że przepisy jasno wskazują odwołanie do sądu. Analogiczny wniosek ze względu na odwołanie w art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. do art. 285 § 1a k.p.k. nasuwa się także w przypadku kar porządkowych, jakie można nałożyć na obrońcę lub pełnomocnika.

Zgodnie z art. 156 § 5 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. za zgodą finansowego organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze akta sprawy mogą być wyjątkowo udostępniane innym osobom niż strona, obrońca, pełnomocnik i przedstawiciel ustawowy. Tryb odwoławczy dla stron określa art. 159 k.p.k., który przewiduje, że na zarządzenie prokuratora przysługuje zażalenie do sądu. Natomiast w przypadku innych niż strony, obrońca, pełnomocnik i przedstawiciel ustawowy podmiotów, którym odmówiono udostępnienia akt, zażalenie przysługuje na podstawie art. 302 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Pomimo przyznania finansowym organom postępowania kompetencji prokuratora w art. 156 § 5 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s., tryb zaskarżenia odmownych rozstrzygnięć finansowego organu dokonuje się na podstawie art. 167 k.k.s., a zatem zażalenie jest kierowane do nadrzędnego finansowego organu postępowania[580]. Przepis art. 122 k.k.s. nie powołuje bowiem w swojej treści ani art. 159 k.p.k., ani art. 302 k.p.k., które wskazują, że w przypadku prowadzenia postępowania przez finansowy organ postępowania zażalenie od analizowanych rozstrzygnięć powinno być kierowane do sądu. Tryb odwoławczy w praktyce potwierdza odrębną procedurę zażaleniową w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym przez finansowe organy postępowania.

Zażalenie do sądu na czynności związane z przeszukaniem, zatrzymaniem rzeczy i w przedmiocie dowodów rzeczowych oraz na inne czynności dokonane przez finansowy organ postępowania przysługuje osobom, których prawa zostały naruszone (art. 236 k.p.k.

[580] Por. M. Świetlicka, *Postępowanie odwoławcze w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2008, nr 12, s. 88.

w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.). Regulacja ta jest szczególna w stosunku do ogólnego rozwiązania przewidzianego w art. 167 k.k.s., na podstawie którego środki zaskarżenia rozpoznaje nadrzędny finansowy organ postępowania. Wyjątek od reguły nie dyskwalifikuje obowiązującej w kodeksie zasady rozpoznawania środków zaskarżenia w ramach struktur organizacyjnych finansowych organów postępowania na zasadach przewidzianych w art. 167 k.k.s. Wątpliwość co do organu sądowego właściwego do rozpoznania odwołania w analizowanych sprawach może budzić brak w treści przepisu art. 236 k.p.k., do którego odsyła art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s., wyrażenia „prokurator". Przyjąć jednak należy, że przepis ten dotyczy rozstrzygnięć prokuratora oraz finansowego organu postępowania traktowanych jak rozstrzygnięcia prokuratora, dokonywanych w postępowaniu przygotowawczym.

Organem uprawnionym do wydania postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym jest sąd, a w postępowaniu przygotowawczym także prokurator oraz finansowy organ postępowania, który w przypadku tej czynności procesowej uzyskał uprawnienia prokuratora (art. 293 § 1 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.). Uprawnienie tego ostatniego organu jest szczególnie uzasadnione na etapie postępowania przygotowawczego, umożliwiając zabezpieczenie kar pieniężnych możliwych do wymierzenia w związku ze skazaniem. W przypadku zaskarżania rozstrzygnięć dotyczących zabezpieczenia, w każdym przypadku, także wówczas, gdy finansowy organ wyda postanowienie, zażalenie kierowane jest do sądu. W przypadku finansowych organów postępowania wyłączono zasadę wynikającą z art. 167 k.k.s., przewidując szczególny organ odwoławczy, jakim jest sąd, na podstawie art. 293 § 4 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. Zażalenie przysługuje na zabezpieczenie oraz w jego przedmiocie, czyli na sposób jego ustanowienia, dotyczący kwoty, zakresu i formy dokonania (art. 293 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

Sposób nadzoru nad postanowieniami dotyczącymi odmowy wszczęcia dochodzenia, jego zawieszenia oraz umorzenia, gdy nie podlega ono nadzorowi prokuratora, został uregulowany w sposób autonomiczny w art. 153a k.k.s.[581] Kodeks nie zawiera odesłania do przepisu art. 325e k.p.k. w pełnym zakresie, regulującym kwestię wszczynania, umarzania i zawieszania postępowania w formie dochodzenia, na gruncie powszechnej procedury karnej. Przepis art. 153a k.k.s. przewiduje, że postanowienia, o których mowa powyżej, zatwierdza organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego. Wyłączony jest zatem udział prokuratora w wydawaniu i zatwierdzaniu

[581] Wprowadzony przez ustawę z dnia 16 listopada 2016 r., Dz. U. z 2016 r. poz. 1948, która weszła w życie 1.3.2017 r.

aktów dotyczących analizowanych kwestii. Zażalenie na postanowienie wnosi się natomiast do organu, który zatwierdził zaskarżone orzeczenie. Organ ten dokonuje tzw. kontroli międzyinstancyjnej zażalenia. Jeżeli organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego nie przychylił się do zażalenia, kieruje je do sądu. Przeniesienie kompetencji prokuratora na finansowe organy postępowania w zakresie art. 325e § 2 k.p.k. zd. 2 w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. oznacza, że finansowy organ postępowania w razie umorzenia dochodzenia wydaje postanowienie co do dowodów rzeczowych. Na powyższe postanowienie na podstawie art. 323 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. przysługuje zażalenie. Wobec braku wskazania określonego organu rozpatrującego zażalenie, należy przyjąć, że powinno ono zostać skierowane do finansowego organu nadrzędnego, na zasadach wskazanych w art. 167 k.k.s. Oznacza to odmienność w stosunku do trybu zażaleniowego dotyczącego postanowienia wydanego w podobnym przypadku przez prokuratora, które na podstawie art. 465 § 2 k.p.k. kierowane jest do sądu. Przepis art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s. ceduje kompetencje prokuratora na finansowy organ także w zakresie art. 325e § 4 zd. 3 k.p.k., co oznacza, że finansowy organ postępowania, jeżeli nie przychylił się do zażalenia w zakresie postanowienia o umorzeniu dochodzenia i wpisaniu sprawy do rejestru przestępstw, kieruje je do sądu. Odwołanie, o którym mowa powyżej, w świetle wprowadzenia przepisu art. 153a k.k.s. stanowi *superfluum* ustawowe.

Wątpliwości dotyczące sposobu zaskarżania postanowień o zawieszeniu postępowania prowadzonego w formie śledztwa związane są z przeniesieniem na finansowy organ nadrzędny postępowania uprawnień prokuratora dotyczących art. 325 k.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s. Finansowy organ nadrzędny jest uprawniony do wydania postanowienia o zawieszeniu śledztwa, a jeżeli wydał je inny organ – do pisemnego zatwierdzenia. W literaturze można spotkać stanowisko, zgodnie z którym w sytuacji, gdy organ nadrzędny korzysta z prerogatyw nadzorczych prokuratora, tak jak na decyzję prokuratora w tym zakresie, zażalenie powinno służyć do sądu[582]. Warto zauważyć, że zgodnie z art. 151c k.k.s. śledztwo prowadzone przez finansowy organ postępowania przygotowawczego nadzoruje prokurator. Według przepisu art. 167 k.k.s. zażalenie na postanowienie może rozpoznać prokurator sprawujący nadzór nad postępowaniem, jeżeli tak przewiduje ustawa. Przepisy jednak nie wskazują odmienności od zasady ogólnej, wyrażonej w art. 465 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., zgodnie z którą zażalenie wydane przez prokuratora rozpoznaje sąd. Należy także mieć na uwadze art. 153a k.k.s., zgodnie z

[582] H. Skwarczyński, *Zażalenie w postępowaniu przygotowawczym*, Prok. i Pr. 2011, nr 6, s. 95.

którym w przypadku postępowania prowadzonego w formie dochodzenia, jego zawieszenie w sytuacji, gdy sprawowany był nadzór prokuratora, podlega zatwierdzeniu przez prokuratora. Zażalenie na takie postanowienie powinno być kierowane do sądu. Tym bardziej zasady te powinny być stosowane do postanowień dotyczących zawieszenia postępowania prowadzonego w formie śledztwa. Przywołanie w art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s. regulacji art. 325 k.p.k. prowadzi do niejasności interpretacyjnych, a jednocześnie zostaje potwierdzona teza, iż zasadniczym organem w rozpoznawaniu środków odwoławczych od postanowień i zarządzeń wydanych w toku postępowania przygotowawczego jest finansowy organ nadrzędny. Można uznać, że z przepisów wynika, iż na gruncie postępowania karnego skarbowego prowadzonego przez finansowe organy organ ten jest preferowany w stosunku do organu sądowego. Jeżeli bowiem środek odwoławczy ma być rozpoznany przez prokuratora lub sąd, musi być to jasno wyrażone w przepisach.

W związku z przeniesieniem uprawnień prokuratora na podstawie art. 122 § 1 pkt 1 i 2 k.k.s., dotyczących rozstrzygania o kosztach procesu określonych w art. 626a k.p.k., nadrzędny organ finansowy jest właściwy do wniesienia zażalenia w tym przedmiocie. W razie nieprzychylania się do zażalenia, po przeprowadzeniu tzw. kontroli międzyinstancyjnej organ ten powinien przekazać zażalenie sądowi. Warto zaznaczyć, że kontrola międzyinstancyjna obejmuje czynności określone w art. 429 w zw. z art. 465 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., dające finansowemu organowi prawo do wnioskowania o pozostawianie zażalenia bez rozpoznania.

Rozdział VII
Czynności sądowe w postępowaniu przygotowawczym

1. Postanowienie o odmowie wszczęcia lub o umorzeniu postępowania

Zgodnie z art. 306 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. na postanowienie o odmowie wszczęcia śledztwa przysługuje zażalenie. Należy zaznaczyć, że do wszczęcia postępowania prowadzonego w tej formie uprawnione są także finansowe organy postępowania (art. 151b k.k.s.). Przepis art. 306 § 1 k.p.k. stosowany odpowiednio do postępowań karnych skarbowych wymienia krąg podmiotów uprawnionych do złożenia zażalenia, przy czym ze względu na odmienności postępowania karnego skarbowego krąg tych podmiotów w porównaniu do ogólnej procedury karnej jest ograniczony. Do postępowań karnych skarbowych nie stosuje się przepisów dotyczących pokrzywdzonego (art. 113 § 2 pkt 1 k.k.s.), dlatego nie przewiduje się zażaleń składanych przez tego uczestnika postępowania w przypadku postanowień o odmowie wszczęcia śledztwa. Zażalenie może złożyć także osoba lub instytucja państwowa, samorządowa lub społeczna, która złożyła zawiadomienie o przestępstwie. Ze względu na fakt, że w sprawach karnych skarbowych postępowania wszczynane są zwykle z urzędu, przez finansowy organ postępowania, nasuwa się wniosek, że co do zasady zażalenia w sprawie odmowy wszczęcia śledztwa nie powinny występować.

W przypadku umorzenia postępowania prowadzonego w formie śledztwa zażalenie przysługuje w sprawach karnych skarbowych instytucji państwowej lub samorządowej, która złożyła zawiadomienie o przestępstwie, oraz stronom.

Nasuwa się pytanie: czy osoba, która złożyła zawiadomienie o przestępstwie karnym skarbowym, popularnie zwane „donosem", może złożyć zażalenie na postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania? Odpowiedź powinna być co do zasady negatywna, ponieważ w przypadku tej kategorii osób zażalenie jest dopuszczalne tylko wtedy, gdy doszło do naruszenia praw osoby. W sprawach tzw. donosów zwykle nie dochodzi do naruszenia praw osoby składającej zawiadomienie o popełnieniu przestępstwa karnego skarbowego. Podobny wniosek można wyciągnąć w przypadku dopuszczalności zaskarżenia przez powyższą osobę postanowienia o umorzeniu postępowania. Dopuszczalność zażalenia ogranicza się do określonych przestępstw powszechnych i przewidziana jest tylko wtedy, gdy doszło do naruszenia praw takiej osoby.

Z uwagi na to, że postępowania w sprawach karnych skarbowych zwykle wszczynane są z urzędu, krąg podmiotów uprawnionych do złożenia zażalenia jest

ograniczony.

Zgodnie z przepisami także strona, a zatem podejrzany, może złożyć zażalenie w sprawie umorzenia postępowania przygotowawczego, jednak podmiot ten przeważnie nie będzie zainteresowany raczej pozytywnym dla niego rozstrzygnięciem. Wydaje się zatem, że jest niewiele przypadków, w których podejrzany może kwestionować podstawę lub przyczynę umorzenia postępowania. W interesie podejrzanego może być jednak kwestionowanie postanowień, w których został mu przypisany czyn, którego w rzeczywistości nie popełnił, a postępowanie umorzono np. z powodu znikomej społecznej szkodliwości czynu (art. 17 § 1 pkt 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). W sprawach karnych skarbowych przypadki takie będą jednak ograniczone z uwagi na treść przepisu art. 9 § 3 k.k.s., dość szeroko określającego osoby odpowiadające jak sprawca czynu.

Dość trudno może być sprawcy także wykazać, iż pomimo że popełnił czyn zabroniony, to jednak działał w granicach kontratypu (art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), z uwagi na ograniczony zakres wyłączeń odpowiedzialności w związku z wystąpieniem kontratypu przewidzianego na gruncie k.k.s. (por. art. 20 § 5 k.k.s.).

Zakres podmiotowy i specyfika postępowań karnych skarbowych dotycząca zaskarżania odmowy wszczęcia postępowania w formie śledztwa oraz jego umorzenia wskazuje na pewnego rodzaju hermetyczność tych postępowań z uwagi na ograniczony krąg podmiotów dopuszczonych do udziału w postępowaniu oraz brak interesu w skarżeniu analizowanych postanowień. Prowadzi to do sytuacji, w których organ finansowy jako zwykle wszczynający postępowanie, gdy nie zdecyduje się na jego podjęcie, nie będzie podlegał weryfikacji wskutek wszczęcia postępowania zażaleniowego. Podobnie postanowienie finansowego organu postępowania o umorzeniu śledztwa wszczętego uprzednio przez ten organ z racji zakresu podmiotowego wskazanego w art. 306 § 1a k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. nie będzie zwykle podlegało weryfikacji w drodze zażalenia. Ograniczony zakres podmiotów uprawnionych do składania zażaleń w analizowanych sprawach wymaga dodatkowej uwagi, jeśli chodzi o składanie tego środka przez osoby nieuprawnione. Zgodnie z poglądami prezentowanymi w orzecznictwie stwierdzenie faktu uchylenia postanowienia prokuratora o umorzeniu *in rem* postępowania przygotowawczego w wyniku uwzględnienia przez sąd zażalenia na tę decyzję, złożonego przez osobę nieuprawnioną, nie czyni nieistniejącym ani prawnie bezskutecznym postanowienia sądu uchylającego taką decyzję prokuratora, jak i nie pozbawia prokuratora prawa do wniesienia oskarżenia, uzyskanego na podstawie postanowienia dotkniętego uchybieniem

procesowym[583].

Analiza konkretnych przypadków umorzeń postępowań mogłaby doprowadzić do wniosków wskazujących na brak przypadków umorzenia lub odmowy wszczęcia postępowania w sprawach, w których nie wydano jeszcze decyzji wymiarowej. Dane uwzględniające przypadki umorzenia postępowań karnych skarbowego w tak specjalistycznym zakresie są trudno dostępne. Jednak liczba przypadków odmowy wszczęcia postępowania, wynosząca zaledwie 761 na 34 007 wszczętych w 2010 r. postępowań w sprawach karnych skarbowych[584], pokazuje, że postępowanie zwykle jest prowadzone w celu skazania sprawcy i raczej nie ulega zakończeniu, dokąd nie zapadnie decyzja wymiarowa.

Zażalenie w sprawie odmowy wszczęcia śledztwa oraz jego umorzenia wydane przez prokuratora podlega rozpatrzeniu przez sąd na podstawie art. 465 § 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.)[585]. Rola sądu w tych sprawach będzie jednak ograniczona z dwóch powodów: wąskiego kręgu podmiotów uprawnionych do składania zażalenia oraz braku interesu w składaniu zażalenia przez zainteresowanych.

Rozpatrzenia wymaga kwestia zażalenia składanego od postanowienia finansowego organu postępowania w sprawie odmowy wszczęcia postępowania lub jego umorzenia. Zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu art. 465 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. zażalenie na postanowienie prowadzącego postępowanie przygotowawcze, jeżeli nie jest nim prokurator, rozpoznaje prokurator sprawujący nadzór nad tym postępowaniem. W sprawach, w których finansowy organ postępowania prowadzi śledztwo, jest ono nadzorowane przez prokuratora (art. 151c k.k.s.), dlatego zgodnie z powyżej powołanymi przepisami zażalenie w sprawie odmowy wszczęcia lub umorzenia postępowania powinien rozpoznawać prokurator. Jednak interpretacja o braku sądowej kontroli nad postanowieniem o odmowie wszczęcia lub umorzeniu śledztwa jest niedopuszczalna z uwagi na art. 153a k.k.s., który określa, że zażalenia 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. Organ nadrzędny dokonuje kontroli międzyinstancyjnej, a jeżeli nie

[583] Post. SN z 28.7.2011 r., sygn. III KK 54/11, OSNKW 2011, nr 9, poz. 86.
[584] Kontrola MF postępowania urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe za okres 2010 – I półrocze 2011 r., s. 3, www.mf.gov.pl.
[585] Zob. S. Wiewiórka, *Kontrola instancyjna postanowień prokuratora o umorzeniu lub odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 2002, nr 12, s. 17–34.

przychyli się do zażalenia, jest zobligowany skierować je do sądu. Dlatego należy uznać, biorąc pod uwagę art. 329 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., że zażalenie na postanowienie o odmowie lub umorzeniu śledztwa rozpoznaje sąd właściwy do rozpoznania sprawy w pierwszej instancji. Chodzi o sąd powołany do rozpoznania sprawy w pierwszej instancji jako hipotetyczny sąd, który dopiero w przyszłości byłby właściwy do rozpoznania sprawy, gdyby sprawa wpłynęła do sądu z aktem oskarżenia[586]. Sąd po wpłynięciu zażalenia jest obowiązany do rozważenia wszystkich wniosków i zarzutów wskazanych w zażaleniu, a w uzasadnieniu orzeczenia musi podać, dlaczego te wnioski i zarzuty uznał za zasadne[587]. Utrzymanie przez sąd w mocy postanowienia o umorzeniu śledztwa lub o odmowie jego wszczęcia prowadzi do prawomocności postanowienia. Prawomocność ta ma charakter formalny, nie można wzruszyć postanowienia w drodze zwyczajnych środków zaskarżenia. Ponadto aż do momentu przedawnienia karalności przestępstwa karnego skarbowego możliwe jest ponowne wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie. Uprawomocnienie się postanowienia o umorzeniu postępowania przygotowawczego prowadzonego przeciwko osobie prowadzi natomiast do konsumpcji skargi ze skutkiem w postaci *rei iudicatae*[588].

Skutki wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie wszczęcia śledztwa lub o jego umorzeniu reguluje art. 330 k.p.k. Zakres zastosowania tego przepisu w postępowaniu karnym skarbowym będzie bardzo ograniczony, w szczególności z uwagi na niewystępowanie w tej procedurze strony pokrzywdzonej. Sąd uchylając postanowienie o umorzeniu postępowania przygotowawczego lub odmowie jego wszczęcia, wskazuje powody uchylenia, a w miarę potrzeby także okoliczności, które należy wyjaśnić, lub czynności, które należy przeprowadzić. W literaturze słusznie uznaje się, że sąd nie może zmienić decyzji organu ścigania poprzez przyjęcie jako podstawy prawnej umorzenia postępowania innej przeszkody procesowej spośród tych wskazanych w art. 17 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.)[589]. Wskazówki sądu są dla organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze wiążące. Jednak niewykonanie tych wskazań nie wywołuje skutków procesowych w dalszej części postępowania, ponieważ ustawodawca nie przewidział sankcji w przypadku niezastosowania się do zaleceń sądu. Przyjmuje się także, że sąd nie może zastępować prokuratora lub finansowego organu postępowania w ich funkcjach

[586] J. Skorupka, *Kodeks…*, s. 716.
[587] Wyrok SN z 2.3.2005 r., sygn. II KK 522/04, OSNwSK 2005, nr 1, poz. 481.
[588] Wyrok SN z 17.6.1994 r., sygn. WZ 122/94, OSNKW 1994, nr 9-10, poz. 64.
[589] J. Łupiński, *Szczególny tryb zaskarżania postanowień o odmowie wszczęcia lub umorzeniu postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 2002, nr 10, s. 53–54.

oskarżycielskich i nakazać im jakichkolwiek czynności, w szczególności skierowania aktu oskarżenia do sądu, wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów czy nawet przesłuchania osoby w charakterze podejrzanego[590]. Potwierdzeniem powyższego może być porównanie treści art. 330 § 1 k.p.k. i art. 442 § 3 k.p.k. stosowanych odpowiednio do postępowań karnych skarbowych. Artykuł 330 § 1 k.p.k. należ uznać za *lex specialis* w stosunku do przepisu art. 442 § 3 k.p.k., gdyż oba te przepisy dotyczą działania sądu w postępowaniu odwoławczym, jedynie sąd pierwszej instancji jest związany zapatrywaniami prawnymi sądu odwoławczego, a nie prokurator czy finansowy organ postępowania[591].

W sprawach karnych skarbowych niemożliwe będzie zastosowanie przewidzianej w przepisie art. 330 k.p.k. skargi subsydiarnej, dającej możliwość inicjacji postępowania w sprawie z oskarżenia publicznego, z uwagi na brak pokrzywdzonego, który ma w powszechnej procedurze możliwość jej złożenia, po spełnieniu przesłanek przewidzianych przepisami (por. art. 55, 330 k.p.k.).

Prokurator lub finansowy organ postępowania może przychylić się do zażalenia złożonego przez uprawnionego i je uwzględnić (art. 463 § 1 w zw. z art. 465 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), dokonując tzw. kontroli międzyinstancyjnej, co skutkuje uchyleniem postanowienia wydanego w sprawie art. 330 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Wyłączona jest w takim przypadku aktywna rola sądu w kontroli postanowienia o umorzeniu lub odmowie wszczęcia postępowania. Jeżeli nawet prokurator albo finansowy organ postępowania nie przychyli się do zażalenia i sprawa trafi do rozpoznania przez sąd, jego możliwości mogą być ograniczone jedynie do ewentualnego uchylenia skarżonego postanowienia lub utrzymania w mocy. Innymi słowy, sąd może nie mieć możliwości wpływu na treść skarżonego postanowienia poprzez dokonanie w nim zmian. W literaturze podnosi się bowiem, że przepis art. 330 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 437 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.[592]

Rola sądu w przypadku zażaleń w kwestii odmowy wszczęcia lub umorzenia postępowania prowadzonego w formie dochodzenia jest taka sama, jak w przypadku

---

[590] J. Skorupka, *Kodeks…*, s. 795.

[591] D. Stachurski, *Jak zapewnić rzetelną kontrolę postępowania przygotowawczego?*, Prok. i Pr. 2013, nr 4, s. 63; por. R. A. Stefański, *Aktualny model zaskarżania postanowień o zaniechaniu ścigania karnego*, Prok. i Pr. 2007, nr 12, s. 5–17.

[592] T. Grzegorczyk, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Kraków 2005, s. 746.; pogląd przeciwny P. Hofmański, E. Sadzik, K. Zgryzek, *Kodeks postępowania karnego*, t. II: *Komentarz artykułów 297–467*, Warszawa 2007, s. 216.

rozpatrywania środków odwoławczych w analogicznych sprawach w postępowaniu prowadzonym w formie śledztwa. Sąd zgodnie z autonomiczną regulacją art. 153a k.k.s., która stanowi *lex specialis* do art. 325e § 2 zd. 1 k.p.k., jest organem rozpatrującym zażalenie złożone na postanowienie finansowego organu postępowania. Zanim zażalenie zostanie przekazane do sądu, w toku postępowania zażaleniowego występuje etap postępowania zwany międzyinstancyjnym. Jeżeli postępowanie nie podlegało nadzorowi prokuratora, zażalenie jest składane do finansowego organu nadrzędnego jako zatwierdzającego zaskarżone postanowienie. Organ ten ma możliwość przychylenia się do zażalenia (art. 463 § 1 w zw. z art. 465 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), wyłączając tym samym sąd z rozpatrzenia odwołania. Jedynie nieuwzględnienie zażalenia strony powoduje skierowanie sprawy do sądu. W drodze nowelizacji[593] art. 153a k.k.s. określono wprost, że organ zatwierdzający kieruje złożone zażalenie do sądu, jednak taka sama norma prawna w poprzednim stanie prawnym mogła być skonstruowana na podstawie odesłania w art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s. do przepisu art. 325e § 4 zd. 2 k.p.k. w zw. z art. 463 § 1 i art. 465 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Interpretacja przepisów w poprzednim stanie prawnym była jednak dość złożona, gdyż należało stosować odesłanie zawarte w art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s. Obecnie jasna regulacja art. 153a wskazuje wprost sposób postępowania organu zatwierdzającego złożone zażalenie.

Jeżeli dochodzenie jest prowadzone pod nadzorem prokuratora, zmianie ulega organ dokonujący zatwierdzenia postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania lub o jego umorzeniu (art. 325e k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Zażalenie na analizowane postanowienie wnosi się do prokuratora (art. 428 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), który może się do niego przychylić w całości (art. 463 § 1 w zw. z art. 465 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), a jeżeli tego nie uczyni, to przekazuje zażalenie do sądu (art. 325e § 4 k.p.k. zd. 2 w zw. z art. 113 k.k.s.).

Analiza przepisów dotyczących zaskarżania postanowień o odmowie wszczęcia lub o umorzeniu postępowania pozwala stwierdzić brak możliwości zaskarżenia postanowień o rozpoczęciu akcji procesowej, dotyczących wszczęcia postępowania. Osoba podejrzana czy już podejrzany nie może zatem doprowadzić do zakończenia postępowania na jego wczesnym etapie. Postępowanie może się zakończyć dopiero wskutek jego umorzenia z powodów, o których mowa w szczególności w art. 17 lub art. 322 k.p.k. w zw. z art. 113

[593] Na podstawie art. 48 pkt 13 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz. U. poz. 1948.

k.k.s. Wobec powyższego zawieszony bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie ulegnie wznowieniu na skutek wniesienia zażalenia przez podatnika w przedmiocie wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

2. Rozpoznawanie zażaleń przez sąd na czynności prokuratora i finansowych organów postępowania

Kwestię zażaleń na postanowienia organów prowadzących postępowanie przygotowawcze reguluje art. 465 k.p.k., stosowany odpowiednio do postępowań karnych skarbowych. Przepis ten w § 1 wskazuje, że regulacje dotyczące zażaleń na postanowienie sądu stosuje się odpowiednio do zażaleń na postanowienia prokuratora i prowadzącego postępowanie przygotowawcze.

Artykuł 465 § 2 k.p.k. stosowany odpowiednio do postępowań karnych skarbowych nie jest samodzielną, generalną podstawą zaskarżenia postanowień wydawanych przez prokuratora. Wykładnia systemowa prowadzi bowiem do wniosku, że przepis ten reguluje jedynie właściwość organu odwoławczego w przypadkach, gdy możliwość wniesienia zażalenia przewidują inne przepisy k.p.k.[594] Innymi słowy, sąd staje się organem odwoławczym tylko wtedy, gdy ustawa stwierdza, że w danej sytuacji „przysługuje" lub „służy" zażalenie do tego organu. Trzeba także mieć na uwadze to, że przepisy postępowania w sprawach karnych skarbowych przewidują model różnych, poza sądem, organów odwoławczych, takich jak: prokurator sprawujący nadzór (art. 465 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), prokurator bezpośrednio przełożony (art. 302 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), nadrzędny finansowy organ postępowania (art. 167 § 1 k.k.s.). Mnogość organów odwoławczych powoduje, że rola sądu w sprawowaniu nadzoru jest ograniczona.

Odpowiednie stosowanie przepisów odnoszących się do zażaleń na postanowienia sądu dotyczących postanowień prokuratora i prowadzącego postępowanie przygotowawcze powinno uwzględniać aspekt procesowy i zasady organizacji prokuratury, takie jak zasada: indyferencji, substytucji, dewolucji i hierarchicznego podporządkowania[595]. Powyższe zasady trudno jest wprost odnieść do organizacji finansowych organów postępowania, których sposób działania nie jest określony w akcie rangi prawa powszechnego, jak ma to

[594] Wyrok TK z 18.7.2011 r., sygn. SK 10/10, OTK-A 2011, nr 6, poz. 58.
[595] J. Skorupka, *Kodeks*..., s. 1149.

miejsce w przypadku organizacji prokuratury[596]. Zasady działania finansowych organów postępowania są regulowane przez akty wewnętrzne mające formę regulaminów lub instrukcji, jednak nie są to przepisy o charakterze prawa powszechnego.

Przepis art. 465 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. ustanawia jako zasadę, że na postanowienie prokuratora przysługuje zażalenie do sądu właściwego do rozpoznania sprawy. Odstępstwo od tej zasady może się pojawić, gdy przepis k.p.k. stanowi inaczej, w szczególności gdy przyjmuje, że organem uprawnionym do rozpatrzenia zażalenia jest prokurator nadrzędny albo prokurator bezpośrednio przełożony (np. art. 302 § 3 czy art. 465 § 2a k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Powyższa zasada nie dotyczy przypadku postanowień wydanych przez finansowe organy postępowania z uwagi na art. 167 k.k.s. Można jednak założyć, że znajduje ona zastosowanie, jeżeli postanowienie wydane przez finansowy organ postępowania podlega zatwierdzeniu przez prokuratora, jak ma to w szczególności miejsce w przypadku postanowień dotyczących odmowy wszczęcia postępowania, jego zawieszenia oraz umorzenia, gdy postępowanie podlega nadzorowi prokuratora. Zatwierdzenie przez prokuratora powoduje, że postanowienie wydane przez finansowy organ staje się w sensie prawa procesowego postanowieniem prokuratora.

Zażalenie na postanowienie lub zarządzenie wydane przez finansowy organ postępowania może zostać rozpatrzone przez sąd, w konfiguracjach procesowych, w których finansowy organ postępowania jest traktowany jak prokurator (por. art. 122 k.k.s.)[597].

Zażalenia na postanowienia i zarządzenia oraz na inne czynności lub zaniechanie czynności przez finansowy organ postępowania przygotowawczego rozpoznaje co do zasady organ nadrzędny. Przepis art. 167 k.k.s. jako zasadę, inaczej niż w przypadku prokuratora prowadzącego postępowanie przygotowawcze, przewiduje, że organem właściwym do rozpatrywania zażaleń jest finansowy organ nadrzędny, a nie sąd. Dopiero gdy przepis wyraźnie wskazuje, że zażalenia rozpatruje prokurator sprawujący nadzór nad postępowaniem albo sąd, z procedury rozpatrzenia zażalenia wyłączony jest finansowy organ nadrzędny.

Czynności, rozstrzygnięcia lub instytucje, których zastosowanie może wiązać się z uruchomieniem trybu zażaleniowego, w którym organem odwoławczym jest sąd, są stosowane w postępowaniu przygotowawczym, z inicjatywy finansowego organu, dlatego

[596] Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 kwietnia 2016 r. – Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury, Dz. U. poz. 508.
[597] Por. H. Skwarczyński, *Zażalenie w postępowaniu przygotowawczym w sprawach karnych skarbowych*, Prok. i Pr. 2011, nr 6, s. 80, 98.

ich analiza jest celowa.

Sądem właściwym do rozpoznania zażaleń na postanowienia prokuratora jest sąd właściwy do rozpoznania sprawy w pierwszej instancji, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej (art. 465 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Przypadki, w których właściwy sąd jest inny niż wskazany powyżej, dotyczą: rozpoznania zażalenia w związku z czynnością zatrzymania, dla której sądem właściwym będzie sąd rejonowy miejsca zatrzymania lub prowadzenia postępowania (art. 246 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). W przypadku zastosowania środka zapobiegawczego sądem właściwym do rozpatrzenia zażaleń będzie sąd rejonowy, w którego okręgu prowadzi się postępowanie (art. 252 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

W procedurze k.p.k. przewiduje się tryb zaskarżania postanowień wydanych na skutek zażaleń o zastosowaniu tymczasowego aresztowania do innego, równorzędnego składu sądu odwoławczego (art. 426 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Jest to tzw. wewnętrzny tryb odwoławczy.

Sąd rejonowy, w okręgu którego prowadzi się postępowanie, będzie także właściwy dla rozpatrywania zażaleń od czynności zatrzymania i przymusowego doprowadzenia świadka, biegłego, tłumacza i specjalisty (art. 290 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) oraz na postanowienie w przedmiocie zabezpieczenia majątkowego (art. 293 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

Sąd jest uprawniony do rozpoznawania zażaleń od decyzji blokujących drogę do kontroli instancyjnej sądu. Chodzi tu w szczególności o tzw. kontrolę międzyinstancyjną, w związku z którą prokurator lub finansowy organ postępowania wyda zarządzenie o odmowie przyjęcia zażalenia albo postanowienie o odmowie przywrócenia terminu do wniesienia zażalenia[598]. Kontrola ta jest wykonywana wówczas, gdy zażalenie jest składane do organu, który wydał skarżone postanowienie lub zarządzenie (art. 428 § 1 w zw. z art. 465 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 i 153a k.k.s.).

Sąd na podstawie art. 465 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. jest wyłączony z kontroli postanowień prowadzącego postępowanie przygotowawcze, gdy postępowanie jest prowadzone przez inny niż prokurator organ ścigania. W takich przypadkach zażalenia rozpoznaje prokurator sprawujący nadzór nad tym postępowaniem.

Sąd na analogicznych zasadach jak w przypadku zażaleń na postanowienia

[598] P. Hofmański (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, komentarz do art. 465, teza 8, LEX; J. Skorupka, *Kodeks…*, s. 1149.; uchw. SN (IKiW) z 28.1.1972 r., VI KZP 19/71, OSNKW 1972, nr 5, poz. 76, z glosą aprobującą M. Cieślaka, PiP 1972, nr 12, s. 175 oraz uwagami M. Cieślaka i Z. Dody, WPP 1973, nr 1, s. 98.

rozpoznaje sprzeciwy i zażalenia na zarządzenia wydawane w postępowaniu przygotowawczym przez organy prowadzące to postępowanie. Zarządzenia w postępowaniu przygotowawczym wydaje prokurator, a także finansowy organ postępowania jako inny uprawniony organ (art. 93 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Przepisy dotyczące procedury odwoławczej związanej z postanowieniami są stosowane odpowiednio (art. 466 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Chodzi w szczególności o przepisy ogólne zamieszczone w rozdziale 48 k.p.k. oraz przepisy dotyczące zażalenia na postanowienia zawarte w rozdziale 50 k.p.k. Obowiązuje tym samym zasada jak przy postanowieniach, iż zaskarżalne są postanowienia zamykające drogę do wydania wyroku, chyba że przepisy wprost wskazują na zaskarżalność zarządzenia, zarządzenia co do środka zabezpieczającego oraz inne wskazane w ustawie (art. 459 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

Zarządzenia zamykające drogę do wydania wyroku dotyczą co do zasady stadium sądowego. Chodzi bowiem o zarządzenia o odmowie przyjęcia wniosku o uzasadnienie wyroku (art. 422 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), o odmowie przyjęcia sprzeciwu od wyroku nakazowego (art. 506 § 2 w zw. z art. 459 § 1 i art. 466 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) oraz o odmowie przyjęcia kasacji (art. 530 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). W związku z powyższym rola sądu związana z postępowaniem odwoławczym dotyczącym zarządzeń wydawanych przez prokuratora lub finansowe organy postępowania w stadium przygotowawczym będzie raczej ograniczona z uwagi na niewystępowanie tego rodzaju rozstrzygnięć w stadium przygotowawczym. Sąd może także rozpoznać zażalenie na zarządzenie o odmowie przyjęcia środka odwoławczego (art. 459 § 1 w zw. z art. 466 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

Zarządzenia zaskarżalne i dotyczące postępowania przygotowawczego są związane z odmową wyznaczenia obrońcy lub pełnomocnika (art. 81 § 1a i art. 88 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), zarządzenie co do sprostowania omyłek w zarządzeniu (art. 105 § 4 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), zarządzenie w przedmiocie kar porządkowych (art. 290 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) oraz zarządzenie uzupełnienia braków formalnych aktu oskarżenia (art. 337 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

Przepis art. 466 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. przewiduje zasadę dewolutywności, wskazując, że zażalenie na zarządzenie prezesa sądu rozpoznaje sąd odwoławczy. Jeśli powyższą zasadę, wynikającą z art. 465 § 2 i 466 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., odnieść do postępowania przygotowawczego, na zarządzenie prokuratora przysługuje zażalenie do sądu właściwego do rozpoznania sprawy. Jednak wyjątek od zasady instancyjności

wprowadza art. 337 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., wskazujący, że na zarządzenie prezesa sądu zwracające oskarżycielowi akt oskarżenia zażalenie przysługuje do sądu właściwego do rozpoznania danej sprawy.

Rozdział 50 k.p.k. stosowany odpowiednio do postępowań karnych skarbowych znajduje także zastosowanie do rozpoznawania zażaleń dotyczących czynności dokonywanych w trakcie postępowania przygotowawczego przez organy tego postępowania. Chodzi tutaj o niebędące decyzjami działania polegające na: przeszukaniu (art. 236 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), przeszukaniu danych znajdujących się w urządzeniach lub nośnikach elektronicznych (art. 236a k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), zatrzymaniu (art. 246 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) czy też braku wiadomości o działaniach organu, który zawiadomiono o przestępstwie (art. 306 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Warto podkreślić, że finansowy organ postępowania na podstawie art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. uzyskuje w przypadku części czynności przeszukania kompetencje prokuratora. Dlatego należy uznać, że od czynności tego organu zażalenie w związku z art. 465 § 2 k.p.k. stosowanym odpowiednio do postępowań karnych skarbowych przysługuje do sądu. Zasadę powyższą potwierdza ponadto art. 236 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), wskazujący, iż zażalenie na czynność przeszukania rozpoznaje sąd rejonowy, w którego okręgu prowadzone jest postępowanie.

Co do zasady odwołania od czynności dokonywanych w postępowaniu przygotowawczym rozpoznaje sąd właściwy do rozpoznania sprawy (art. 465 § 2 w zw. z art. 467 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Zasadę tę stosuje się jednak do prokuratora, jeżeli zaś chodzi o finansowy organ postępowania, to organem właściwym będzie nadrzędny organ finansowy. Przepis art. 465 § 3 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) stosowany odpowiednio do zaskarżania czynności postępowania wskazuje bowiem, że zażalenie na postanowienie prowadzącego postępowanie przygotowawcze, jeżeli nie jest nim prokurator, rozpoznaje prokurator sprawujący nadzór nad tym postępowaniem. Nadzór prokuratora nad postępowaniem przygotowawczym prowadzonym w formie dochodzenia nie jest jednak zasadą (por. art. 151c § 2 k.k.s.), dlatego zwykle organem odwoławczym od czynności dokonywanych w postępowaniu przygotowawczym będzie finansowy organ nadrzędny. Funkcja odwoławcza sądu w stosunku do zażaleń na czynności lub zaniechania finansowego organu postępowania jest mniejsza niż w przypadku prokuratora.

Organ właściwy do rozpoznania zażalenia na czynność, jeżeli uzna je za zasadne, stwierdza niezgodność czynności z prawem lub brak czynności, a następnie w celu

naprawienia skutków uchybienia oraz zapobieżenia podobnym uchybieniom zarządza, co należy (por. 467 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). W przypadku zatrzymania działanie organu może polegać w szczególności na uwolnieniu zatrzymanego.

3. Kontrola sądu nad postępowaniem

W postępowaniu w sprawach karnych skarbowych są przewidziane czynności, których wykonanie jest możliwe tylko za zgodą sądu; czynności te mogą zostać wykorzystane w prowadzeniu postępowań podatkowych przez finansowe organy postępowania. W związku z tym analiza we wskazanym zakresie jest celowa z uwagi na tezę pracy.

Poza rozpatrywaniem zażaleń na postanowienia, zarządzenia, czynności lub zaniechanie organów prowadzących postępowanie przygotowawcze, sąd podejmuje decyzje (stosuje odpowiednie środki procesowe), które są zastrzeżone do jego wyłącznej kompetencji.

W szczególności zastosowanie tymczasowego aresztowania może nastąpić w postępowaniu przygotowawczym tylko na mocy postanowienia sądu (art. 250 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Finansowy organ postępowania nie może samodzielnie wystąpić do sądu o zastosowanie analizowanego środka, jednak na podstawie art. 122 § 2 k.k.s. może wystąpić z odpowiednim wnioskiem do prokuratora o wystąpienie przez niego ze stosownym wnioskiem do sądu. Ogólne podstawy stosowania tymczasowego aresztowania, wyrażone w art. 249 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., zakładające, że celem tego środka może być w szczególności zabezpieczenie prawidłowego toku postępowania, gdy zebrane dowody wskazują na duże prawdopodobieństwo, że oskarżony popełnił przestępstwo, mogą być zwykle spełnione w sprawach karnych skarbowych. Zastosowanie tymczasowego aresztowania może bowiem zapobiec w szczególności próbom preparowania dokumentacji, mającym na celu uzasadnienie fikcyjnych transakcji, które były podstawą do nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług. Jest to niewątpliwie istotna funkcja procesowa stosowania tymczasowego aresztowania, która ma na celu zapobieżenie podejmowaniu przez oskarżonego prób usunięcia, zniekształcenia lub tworzenia fikcyjnych dowodów. Kolejna przesłanka stosowania tymczasowego aresztowania, z której wynika, że zebrane dowody wskazują na duże prawdopodobieństwo popełnienia przestępstwa, jest zwykle formalnością w sprawach karnych skarbowych, ponieważ organ podatkowy co do zasady pozyskuje informację o przestępstwie na podstawie dokumentów złożonych przez

podatnika, np. w związku z wystąpieniem o zwrot podatku. Zastosowaniu środka zapobiegawczego w postaci tymczasowego aresztowania z inicjatywy finansowego organu postępowania może sprzyjać samodzielna przesłanka przewidziana w art. 258 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Przepis ten przewiduje domniemanie zasadności stosowania tymczasowego aresztowania z uwagi na wysoką karę grożącą sprawcy[599]. Jeśli wziąć pod uwagę art. 277a § 1 k.k., który przewiduje karę nawet 25 lat pozbawienia wolności za dokonanie kwalifikowanych przestępstw fakturowych, w wielu przypadkach zastosowanie tymczasowego aresztowania może być skuteczne na podstawie samodzielnej przesłanki z art. 258 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., przy założeniu braku przesłanek negatywnych z art. 257 § 1 i art. 259 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Trzeba bowiem mieć na uwadze praktykę sądów, które w sposób automatyczny powołują jako podstawę tymczasowego aresztowania ryzyko ucieczki związane z grożącą karą[600]. Wielokrotnie już przywoływane w niniejszej rozprawie zagadnienie ograniczonej w praktyce niezależności jurysdykcyjnej sądu karnego w sprawach podatkowych, wynikającej z wysokiej specjalizacji finansowych organów postępowania, może powodować, że ani prokurator wnioskujący o tymczasowe aresztowanie z inicjatywy organu podatkowego, ani sąd nie będą wnikliwie badać przedstawionych przez organ przesłanek stosowania środka zapobiegawczego, uznając, iż są one spełnione. W literaturze zwraca się także uwagę na powierzchowność uzasadnień postanowień o stosowaniu i przedłużaniu tymczasowego aresztowania[601], co może prowadzić do wniosku, że sąd zwykle zaakceptuje podane przez organ procesowy przesłanki o zastosowaniu środka.

Dlatego uzasadnienie przygotowane przez finansowy organ postępowania może być przez sąd zaakceptowane. Jeżeli tymczasowe aresztowanie stanie się skuteczne, finansowy organ postępowania może wykorzystać pozaprocesowe funkcje tego środka jako środka przymusu będącego szybką reakcją karną na czyny o wysokim stopniu szkodliwości[602]. W konsekwencji jego zastosowanie może doprowadzić do dobrowolnego skorygowania deklaracji podatkowych i zwrotu należności publicznoprawnych jeszcze przez podejrzanego, a więc zanim dojdzie do skazania.

---

[599] Por.: D. Tarnowska, *Pozaprocesowa funkcja środków zapobiegawczych*, Prok. i Pr. 2002, nr 11, s. 75; A. Szumski, *Funkcja prewencyjna tymczasowego aresztowania*, Prok. i Pr. 2012, nr 7–8, s. 144.
[600] B. Gronowska, *Pięćdziesiąta rocznica powstania ETPC*, Prok. i Pr. 2010, nr 1–2, s. 15–16.
[601] Por. K. Dąbkiewicz, *Tymczasowe aresztowanie*, Warszawa 2012, s. 197–198.
[602] Por. A. Szumski, *Funkcja prewencyjna…*, s. 141.

Do zastosowania w postępowaniu przygotowawczym tymczasowego aresztowania jest uprawniony wyłącznie sąd, a do jego przedłużenia na okres powyżej 3 miesięcy uprawniony jest również wyłącznie organ sądowy (art. 263 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Przedłużenia dokonuje się na wniosek prokuratora, jednak finansowy organ postępowania, na podstawie art. 122 § 2 k.k.s., może wystąpić z wnioskiem do prokuratora o podjęcie czynności w celu przedłużenia tymczasowego aresztowania. Ponieważ finansowy organ postępowania jest najlepiej zorientowany co do okoliczności sprawy, prokurator nie powinien kwestionować wniosku o przedłużenie tymczasowego aresztowania.

Organem właściwym do wydania europejskiego nakazu aresztowania jest właściwy miejscowo sąd okręgowy (art. 607a k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.)[603]. W postępowaniu przygotowawczym sąd może wydać nakaz aresztowania wyłącznie na wniosek prokuratora[604]. Zaznaczyć należy, że finansowy organ postępowania nie ma możliwości złożenia wniosku o wydanie nakazu ani nie może złożyć odpowiedniego wniosku do prokuratora z uwagi na brak stosownych postanowień w art. 122 k.k.s. Mając na uwadze ponadgraniczne praktyki prowadzące do wyłudzeń podatkowych objętych odpowiedzialnością karną skarbową, wydaje się, że finansowy organ powinien przynajmniej posiadać uprawnienie do wystąpienia z wnioskiem do prokuratora na podstawie art. 122 § 2 k.k.s. W przypadku stosowania środka przymusu dotyczącego tymczasowego aresztowania, o którym mowa w art. 250 k.p.k., finansowy organ postępowania ma przecież możliwość złożenia do prokuratora wniosku o wystąpienie do sądu w sprawie stosowania tego środka. Wydanie przez sąd postanowienia w przedmiocie europejskiego nakazu aresztowania nie jest ponadto równoznaczne z orzeczeniem o zastosowaniu tymczasowego aresztowania wobec osoby, jest to bowiem kompetencja sądu innego państwa[605].

Finansowy organ postępowania może wystąpić do prokuratora z wnioskiem o zwolnienie z tajemnicy służbowej oraz zawodowej, o której mowa w art. 180 § 1 k.p.k. w zw. z art. 122 § 2 k.k.s. Przez tajemnicę związaną z wykonywaniem zawodu lub funkcji rozumie się wszystkie wiadomości, jakie zostały uzyskane w związku z wykonywanym zawodem lub pełnioną funkcją i które według wewnętrznych przepisów są objęte

[603] Por. wątpliwości dotyczące sądu właściwego na etapie postępowania przygotowawczego w: P. Hofmański (red.), E. Sadzik, K. Zgryzek, *KPK. Komentarz*, t. III, Warszawa 2012, s. 733–734; L. Paprzycki (red.), S. Steinborn, J. Grajewski, *KPK. Komentarz*, t. II, Warszawa 2013, s. 797–798.
[604] Por. rozważania co do szczebla prokuratora uprawnionego do złożenia wniosku w: L. Paprzycki (red.), S. Steinborn, J. Grajewski, *KPK...*, t. II, s. 796.
[605] L. Paprzycki (red.), S. Steinborn, J. Grajewski, *KPK...*, t. II, s. 801–802.

tajemnicą[606]. Tajemnica, o której mowa powyżej, może mieć także źródło w przyjętym przez daną osobę zobowiązaniu do jej nieujawniania lub niewykorzystywania, a z którą zapoznała się w związku z pełnioną funkcją, wykonywaną pracą, działalnością publiczną, społeczną, gospodarczą lub naukową[607]. Ponieważ to finansowy organ postępowania najlepiej zna okoliczności sprawy, prokurator, do którego złożono wniosek o zwolnienie z tajemnicy służbowej lub zawodowej, zwykle powinien się do takiego wniosku przychylić i przekazać go do sądu, wskazując na niezbędność przesłuchania świadka dla dobra wymiaru sprawiedliwości oraz na brak możliwości ustalenia okoliczności na podstawie innego dowodu. Wniosku nie będzie mógł złożyć finansowy organ postępowania, jeżeli prokurator przejmie sprawę do swego prowadzenia. Jednak nawet w takim układzie procesowym prokurator będzie polegał na znajomości okoliczności sprawy organu podatkowego, który w sprawie związanej z przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym prowadzi postępowanie podatkowe lub przynajmniej kontrolę. Drugi rodzaj tajemnicy wskazany w § 2 art. 180 k.p.k. jest uregulowany w kilkudziesięciu ustawach i rozporządzeniach dotyczących wykonywania poszczególnych zawodów lub odnoszących się do wybranych aspektów życia publicznego[608]. Przepis art. 180 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) jest przepisem szczególnym w stosunku do przepisów dotyczących tajemnicy zawodowej uregulowanej w poszczególnych ustawach, umożliwiającym sądowi karnemu zwolnienie świadka z obowiązku zachowania tajemnicy[609]. W stosunku do określonej kategorii osób, która jest szczególnie istotna w przypadku składania zeznań w postępowaniu przygotowawczym, do zwolnienia z tajemnicy uprawniony jest wyłącznie sąd. Decyzję o możliwości przesłuchania w charakterze świadka w związku z wnioskiem o zwolnieniu z tajemnicy może podjąć wyłącznie prokurator. Mowa tutaj o osobach objętych tajemnicą notarialną, adwokacką, radcy prawnego, doradcy podatkowego, lekarską, dziennikarską lub statystyczną oraz tajemnicy o Prokuratorii Generalnej. Jednakże gdy zajdzie konieczność złożenia wniosku o zwolnienie z tajemnicy służbowej lub zawodowej, prokurator zwykle będzie zasięgał opinii organu podatkowego, który w oparciu o znajomość sprawy podatkowej lub faktów wynikających z rozliczeń danego podatnika wykaże niezbędność przesłuchania świadka dla dobra wymiaru sprawiedliwości oraz brak możliwości ustalenia okoliczności na podstawie

[606] M. Rusinek, *Tajemnica zawodowa i jej ochrona w polskim procesie karnym*, Warszawa 2007, s. 15, 44.
[607] R.A. Stefański, *Ujawnienie tajemnicy zawodowej przez świadka w nowym kodeksie postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2008, nr 4, s. 115.
[608] M. Rusinek, *Tajemnica…*, s. 44 i n.
[609] Por. J. Skorupka, *Kodeks…*, s. 394–395.

innego dowodu. W orzecznictwie wskazuje się, że okoliczności uzasadniające zwolnienie powinny być w pierwszej kolejności szczegółowo wskazane i umotywowane we wniosku prokuratora, jednak z właściwym odniesieniem do materiału dowodowego sprawy[610]. W praktyce spraw karnych skarbowych materiał dowodowy sprawy jest tożsamy z materiałem w prowadzonej równolegle sprawie podatkowej. Dlatego rola organu wnioskującego o zwolnienie z tajemnicy jest przy podejmowaniu przez sąd decyzji o zwolnieniu z tajemnicy zawodowej kluczowa.

W postępowaniu przygotowawczym, gdy z wnioskiem o zwolnienie z tajemnicy wystąpił prokurator, sąd wydaje postanowienie na posiedzeniu bez udziału stron, o zezwoleniu prokuratorowi lub innemu organowi prowadzącemu postępowanie na przesłuchanie świadka w zakresie okoliczności objętych tajemnicą[611].

W art. 225 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. określono zasady postępowania z zatrzymanymi lub znalezionymi w trakcie czynności przeszukiwania dokumentami zawierającymi informacje niejawne lub wiadomości objęte tajemnicą zawodową lub inną tajemnicą prawnie chronioną lub o charakterze osobistym. W § 3 powyższego artykułu określono szczególny sposób postępowania w przypadku dokumentów związanych z funkcją obrońcy. Jeżeli podczas przeszukania obrońca lub inna osoba oświadczy, że wydane lub znalezione pismo lub inny dokument obejmują okoliczności związane z funkcją obrońcy, organ dokonujący przeszukania jest obowiązany do pozostawienia pisma lub dokumentu bez zapoznawania się z ich treścią lub wyglądem. Organ dokonujący czynności nie ma nawet możliwości zaznajomienia się z dokumentami w celu dokonania weryfikacji, czy łączą się one z funkcją obrońcy. Zakaz uzyskuje moc w momencie złożenia oświadczenia wskazanego w przepisie art. 225 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. przez obrońcę lub inną osobę, od której żąda się wydania rzeczy lub u której żąda się przeszukania. Jeżeli oświadczenie jest składane przez obrońcę, to jest ono zawsze wiarygodne i nie wolno go podawać w wątpliwość[612]. Organ po odebraniu oświadczenia powinien pozostawić stosowne dokumenty obrońcy. Dopiero gdy oświadczenie osoby, która nie jest obrońcą, budzi wątpliwość, organ dokonujący przeszukania przekazuje niezwłocznie dokumenty sądowi w opieczętowanym opakowaniu. Zadaniem sądu jest usunięcie wątpliwości, czy zajęte dokumenty lub pisma są związane z wykonywaniem funkcji obrońcy, a następnie podjęcie

[610] Post. SA w Katowicach z 17.2.2016 r., sygn. II AKz 64/16, Legalis nr 1446995.
[611] T. Grzegorczyk, *KPK. Komentarz*, t. I, Warszawa 2014, s. 828; J. Skorupka, *Kodeks*..., s. 397.
[612] Por. J. Skorupka, *Kodeks*..., s. 517.

decyzji o zwrocie dokumentów w całości lub w części osobie, od której je zabrano, przy założeniu, że te dokumenty lub pisma są faktycznie związane z tajemnicą obrończą. Jeżeli dokumenty lub pisma odebrane osobie wbrew uprzednio złożonemu oświadczeniu nie mają związku z tajemnicą obrończą, sąd wyraża zgodę na ich zatrzymanie. Postępowanie sądu w tym zakresie polega na uprzednim zaznajomieniu się z dokumentami, zanim zostanie wydane stosowne postanowienie. W przypadku zwrotu dokumentów sąd dokonuje tego niezwłocznie, w opieczętowanym opakowaniu.

Po wszczęciu postępowania sąd na wniosek prokuratora może zarządzić kontrolę i utrwalenie treści rozmów telefonicznych w drodze postanowienia w celu wykrycia i uzyskania dowodów dla toczącego się postępowania lub zapobieżenia popełnieniu nowego przestępstwa (art. 237 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Sąd zatwierdza również postanowienia prokuratora o kontroli i utrwalaniu treści rozmów wydane w przypadkach niecierpiących zwłoki (art. 237 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Szczególnie drugi przypadek kontroli wymieniony w § 2, stosowany w przypadkach niecierpiących zwłoki, może być stosowany arbitralnie, nieproporcjonalnie do stopnia ingerencji w chronione Konstytucją RP wolności i prawa, z wyłączeniem faktycznym oraz prawnym spod kontroli sądu. Prokurator jest obowiązany zwrócić się w terminie 3 dni do sądu z wnioskiem o zatwierdzenie postanowienia. Sąd wydaje postanowienie w przedmiocie wniosku w terminie 5 dni na posiedzeniu bez udziału stron. Decyzja sądu o zatwierdzeniu postanowienia legalizuje podsłuch telefoniczny. Do tego momentu podsłuch zarządzony przez prokuratora jest legalny warunkowo. W razie niezatwierdzenia postanowienia prokuratora przez sąd podsłuch telefoniczny jako nielegalny musi być natychmiast zakończony[613]. Warto podkreślić, że obydwa rodzaje kontroli i utrwalania rozmów mogą być skutecznie zawnioskowane do prokuratora przez finansowy organ postępowania na podstawie art. 122 § 2 k.k.s. Finansowy organ postępowania z uwagi na znajomość okoliczności sprawy może przedstawić zasadne argumenty za zaaprobowaniem wniosku. Dopuszczalność kontroli i utrwalania treści rozmów telefonicznych jest obecnie przewidziana[614] w przypadku przestępstw i wykroczeń dotyczących przestępstw związanych z wykorzystaniem nierzetelnych faktur (art. 237 § 3 pkt 12 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

Krąg podmiotów objętych kontrolą został określony dość szeroko, może ona bowiem

[613] Por. *ibidem*, s. 532.
[614] Art. 237 § 3 pkt 12a k.p.k. dodany ustawą z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 244, która weszła w życie 1.3.2017 r.

dotyczyć nie tylko oskarżonego, ale także osoby podejrzanej oraz innych osób, z którymi może kontaktować się oskarżony albo które mogą mieć związek ze sprawcą lub z grożącym przestępstwem (art. 237 § 4 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Z przepisu wynika, że kontrola jest możliwa jeszcze w fazie *in rem*.

W postępowaniu przygotowawczym decyzję o zastosowaniu kontroli i utrwalaniu rozmów podejmuje sąd właściwy do rozpoznania sprawy w pierwszej instancji (art. 329 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), a gdy dotyczy to podsłuchu stosowanego w przypadku obawy popełnienia przestępstwa karnego skarbowego – sąd, który byłby właściwy, gdyby to przestępstwo rzeczywiście popełniono (*arg. ex* art. 329 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Postanowienie sądu musi zakreślać nieprzekraczalne granice kontroli i utrwalania rozmów telefonicznych[615]. Warto zwrócić uwagę na faktycznie prowadzone działania operacyjne, polegające na podsłuchu oraz utrwalaniu treści rozmów od momentu wszczęcia tych czynności do momentu ewentualnego niewyrażenia zgody przez sąd, które mogą trwać aż 8 dni. Jest to okres dający istotne możliwości pozyskania wiedzy na temat przestępstwa, bez zgody sądu. Ponadto w orzecznictwie został wyrażony dyskusyjny pogląd, iż niezatwierdzenie przez sąd postanowienia prokuratora o stosowaniu analizowanego środka operacyjnego w ciągu pięciu dni nie powoduje bezskuteczności wydanego przez prokuratora postanowienia. W konsekwencji rozmowy utrwalone w trakcie trwania podsłuchu mogą być wykorzystane jako pełnowartościowe dowody[616]. Podejście zaprezentowane w powyższym wyroku rozszerza okres warunkowej legalności podsłuchu zarządzonego przez prokuratora w sytuacjach niecierpiących zwłoki, aż do momentu zakończania postępowania karnego.

W przypadku niezatwierdzenia postanowienia prokuratora sąd w drodze postanowienia zarządza zniszczenie wszystkich utrwalonych zapisów. Zaskarżenie postanowienia sądu w przedmiocie wniosku prokuratora wstrzymuje jego wykonanie, a w konsekwencji także zniszczenie wszystkich utrwalonych zapisów[617].

Sąd wydaje również postanowienie dotyczące modyfikacji zakresu postanowienia o kontroli i utrwalaniu rozmów na wniosek prokuratora, gdy w toku postępowania pojawi się potrzeba objęcia kontrolą także innych osób niż w pierwotnym postanowieniu lub wykorzystania innych nośników informacji. Jeżeli zachodzi przypadek niecierpiący zwłoki,

---

[615] Por. S. Zabłocki, Z. Gostyński, R. A. Stefański, *K.P.K. Komentarz*, t. I, 2003, s. 1019.
[616] Post. SN z 25.3.2010 r., sygn. I KZP 2/10, OSNKW 2010, nr 5, poz. 42; wyrok SN z 3.12.2008 r., sygn. V KK 195/08, OSNKW 2009, nr 2, poz. 17.
[617] M. Rogalski, *Kontrola korespondencji*, Warszawa 2016, s. 74.

postanowienie dotyczące zmiany (poszerzenia) kontroli może wydać prokurator, występując w terminie 3 dni do sądu o jego zatwierdzenie[618]. W jednym z orzeczeń SN orzekł, iż zmiana postanowienia o kontroli (poszerzenie) nie jest konieczna, gdy kontrola miałaby dotyczyć innych przestępstw, jednak zawartych w katalogu art. 237 § 3 k.p.k.[619] Pogląd ten jest dyskusyjny, ponieważ sąd wydając postanowienie w trybie art. 237 k.p.k., powinien w postanowieniu określić, w związku z jakim przestępstwem wyraża zgodę na przeprowadzenie analizowanej kontroli. Finansowe organy wykorzystujące analizowaną czynność dowodową mogą powoływać się na powyższe orzeczenie i rozszerzać zakres kontroli. Oskarżonemu w tych okolicznościach może być trudno skutecznie zakwestionować zasadność prowadzenia kontroli i utrwalania rozmów.

Kontrola i utrwalanie treści rozmów telefonicznych zarządzone przez prokuratora w wypadkach niecierpiących zwłoki są wyłączną kompetencją sądu, na co wskazuje jasno art. 240 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., jednak w praktyce do momentu odmowy sądu może być zastosowana bez jego zgody.

Prawo do odtwarzania zapisów ma sąd lub prokurator, a w wypadkach niecierpiących zwłoki także Policja oraz finansowy organ postępowania (art. 237 § 6 k.p.k. w zw. z art. 150 k.k.s.).

Z rejestrem przeprowadzonych kontroli rozmów telefonicznych może zapoznać się sąd, natomiast w postępowaniu przygotowawczym prokurator (art. 237 § 7 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

Przepis art. 237 k.p.k. w uchylonym § 8[620] przewidywał ograniczenia dowodowe dotyczące pozyskanych w trakcie kontroli i utrwalania rozmów materiałów. Zgodnie z uchylonym przepisem niedopuszczalne było procesowe wykorzystanie informacji uzyskanych w toku podsłuchu, jeżeli dotyczyły one innych niż katalogowe przestępstw. Wprowadzona zmiana wydaje się znosić te ograniczenia. W piśmiennictwie podejmuje się próby odtworzenia poprzednio obowiązującego ograniczenia, określonego w nieobowiązującym już § 8 art. 237 k.p.k., w drodze celowościowej interpretacji przepisów Kodeksu postępowania karnego[621]. W każdym przypadku nie można wykluczyć wykorzystania pozyskanych niezgodnie z przepisami materiałów dowodowych w celu

[618] J. Skorupka, *Kodeks*..., s. 533.
[619] Sąd Najwyższy w wyroku z 3.12.2008 r., sygn. V KK 195/08, OSNKW 2009, nr 2, poz. 17; por. post. SN z 25.3.2010 r., sygn. I KZP 2/10, OSNKW 2010, nr 5, poz. 42.
[620] Przepis uchylony z dniem 15 kwietnia 2016 r. w drodze noweli marcowej.
[621] Por. J. Skorupka, *Kodeks*..., s. 534.

podjęcia postępowania w sprawach karnych skarbowych, nieuwzględnionych w katalogu z art. 237 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Jak zostało wykazane w rozdziale II, źródło informacji prowadzące do wszczęcia postępowania może być co do zasady dowolne, nie musi być sformalizowane, a organ nie musi wyjawiać źródła ich pozyskania. W ten sposób możliwe jest faktyczne zniesienie ograniczeń dowodowych określonych w przepisie art. 237 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Należy również zasygnalizować obowiązywanie art. 168a k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., w brzmieniu nadanym nowelizacją marcową, zgodnie z którym uzyskanie dowodu z naruszeniem przepisów postępowania lub za pomocą czynu zabronionego nie dyskwalifikuje już dowodu. W drodze nowelizacji wrześniowej do przepisów k.p.k. dodano także art. 168b k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), który umożliwia prokuratorowi podjęcie decyzji w przedmiocie wykorzystania w postępowaniu dowodu popełnionego przestępstwa z materiału uzyskanego z podsłuchu przedprocesowego lub procesowego w zakresie, w jakim wykroczono w jego toku poza, określone w postanowieniu sądu o jego zarządzeniu, granice podmiotowe lub przedmiotowe[622].

Właściwy miejscowo sąd okręgowy może wydać oskarżonemu lub podejrzanemu przebywającemu za granicą list żelazny (art. 281, art. 71 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). W toku postępowania przygotowawczego z wnioskiem o wydanie listu żelaznego może wystąpić prokurator prowadzący lub nadzorujący postępowanie przygotowawcze oraz finansowy organ postępowania, jeżeli jest uprawniony do prowadzenia takiego postępowania, a następnie do wniesienia i popierania aktu oskarżenia przed sądem. Uzasadnieniem możliwości wystąpienia przez finansowy organ postępowania w wnioskiem o zastosowanie listu żelaznego jest przeniesienie na finansowy organ uprawnień prokuratorskich wynikających z art. 281 oraz art. 292 § 1 pkt 1 k.p.k. na podstawie art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s. Zastosowanie w stosunku do oskarżonego (podejrzanego) listu żelaznego i odebranie wyjaśnień może wpłynąć na istotne poszerzenie materiału dowodowego posiadanego przez organ ścigania, nie tylko na potrzeby sprawy karnej skarbowej, ale także podatkowej.

Sąd okręgowy nie jest związany wnioskiem i może odmówić wydania listu żelaznego (*arg. ex* art. 284 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

Sąd nie musi wydawać postanowienia w kwestii utraty mocy listu żelaznego, gdyż wygasa on z mocy prawa z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia kończącego postępowanie. Może on jednak być również odwołany w drodze postanowienia sądu. W

[622] Por. M. Rogalski, *Kontrola...*, s. 142–143.

razie uchylenia wyroku w trybie kasacyjnym i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania następuje reanimacja listu zależnego, co powoduje także brak możliwości zastosowania tymczasowego aresztowania[623].

Przepadek poręczenia czy ściągnięcie sumy poręczenia może nastąpić wyłącznie wskutek orzeczenia sądu, przed którym postępowanie się toczy. W postępowaniu przygotowawczym prokurator może złożyć wniosek do sądu właściwego do rozpoznania sprawy o przepadek poręczenia lub ściągnięcie sumy poręczenia (art. 270 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Finansowy organ postępowania w postępowaniu przygotowawczym może wystąpić z wnioskiem do prokuratora o podjęcie czynności polegającej na złożeniu wniosku do sądu o przepadek poręczenia lub ściągnięcie sumy poręczenia (art. 270 § 1 w zw. z art. 122 § 2 k.k.s.). Przepis art. 270 k.p.k. stosowany odpowiednio do postępowań karnych skarbowych spełnia wymogi stawiane przez art. 46 Konstytucji RP, zgodnie z którym przepadek rzeczy może nastąpić tylko w przypadkach określonych w ustawie i tylko na podstawie prawomocnego orzeczenia sądu. Postępowanie w kwestii przepadku przedmiotu jest kontradyktoryjne, odbywa się na posiedzeniu. Zgodnie z przepisem art. 270 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. może wziąć w nim udział oskarżony, poręczający i prokurator. Przepis nie wskazuje, że w posiedzeniu może wziąć udział także finansowy organ postępowania. Skoro wniosek o zastosowanie środka składa do sądu prokurator, ustawodawca uznał, że ten krąg podmiotów jest wystarczający. Uprawnienie do udziału w posiedzeniu nie wynika ponadto z art. 122 § 1 k.k.s., cedującego na finansowy organ uprawnienia prokuratorskie. Tym samym finansowy organ postępowania nie jest zawiadamiany o posiedzeniu zgodnie z zasadami wyrażonymi w art. 117 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.

Sąd wydając postanowienie o przepadku przedmiotów poręczenia majątkowego, powinien je uzasadnić poprzez wskazanie w szczególności przesłanki orzeczenia (por. art. 268 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Możliwe jest złożenie zażalenia na postanowienie o przepadku (art. 270 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), jednak nie jest dopuszczalne zaskarżenie postanowienia odmawiającego przepadku. Zażalenie w sprawie postanowienia o przepadku może złożyć prokurator, oskarżony oraz poręczający[624]. Finansowy organ postępowania jest zatem ograniczony co do możliwości złożenia zażalenia, ponieważ przepis określający krąg podmiotów uprawnionych do jego złożenia nie uwzględnia tego

[623] Por. R. A. Stefański, *Tymczasowe aresztowanie i związane z nim środki przymusu w nowym kodeksie postępowania karnego*, NKK 1997, nr 6, s. 185–188.
[624] R. A. Stefański, *Środki zapobiegawcze w nowym Kodeksie postępowania karnego*, Warszawa 1998, s. 134; J. Skorupka, *Kodeks...*, s. 612.

organu. Organ ten nie byłby ponadto zainteresowany skarżeniem postanowienia o przepadku, ponieważ w drodze przepadku realizuje się jeden z celów postępowania karnego skarbowego określony w art. 114 k.k.s.

Fakultatywnie na obrońcę lub pełnomocnika, którzy bez należytego usprawiedliwienia nie stawili się na wezwanie organu prowadzącego postępowanie albo bez zezwolenia tego organu wydalali się z miejsca czynności przed jej zakończeniem, w przypadkach szczególnych ze względu na ich wpływ na przebieg czynności, można nałożyć karę pieniężną w wysokości 3000 zł (art. 285 § 1a w zw. z art. 113 k.k.s.). Nałożenie kary na obrońcę lub pełnomocnika stanowi wyłączną kompetencję sądu, niezależnie od etapu postępowania. W postępowaniu przygotowawczym karę nakłada sąd rejonowy, w którego okręgu prowadzi się postępowanie, na wniosek prokuratora. Kompetencje organu prokuratorskiego w zakresie możliwości złożenia wniosku o nałożenie kary na pełnomocnika lub obrońcę posiada także finansowy organ postępowania na podstawie art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s., który może samodzielnie wystąpić do sądu o nałożenie tej kary. Sąd nakłada karę w formie postanowienia, jednak nie jest związany wnioskiem organu.

Sąd jest wyłącznie władny do wydania orzeczenia w formie postanowienia tytułem kary porządkowej tymczasowego aresztowania wobec świadka, biegłego, tłumacza, specjalisty, w przypadku niewypełnienia przez te osoby obowiązków wynikających z udziału w postępowaniu (art. 287 § 2 w zw. z art. 290 § 1 zd. 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). W postępowaniu przygotowawczym sąd rejonowy wydaje postanowienie na wniosek prokuratora. Nałożenie kary porządkowej jest możliwe w sytuacji uporczywego uchylania się od złożenia zeznania, wykonania czynności biegłego, tłumacza lub specjalisty, wydania przedmiotu. Nie ma jednak możliwości aresztowania przedstawiciela lub kierownika instytucji, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej obowiązanej udzielić pomocy organowi prowadzącemu, która bezpodstawnie nie udziela pomocy w wyznaczonym terminie[625]. Oznacza to, że w przypadku znacznej liczby podatników będących osobami prawnymi wymuszenie działania w drodze analizowanej kary będzie utrudnione, bowiem osoba zarządzająca lub kierująca taką osobą nie może być aresztowana. Przepis art. 287 § 2 k.p.k. może znaleźć także odpowiednie zastosowanie w sytuacji uporczywego niestawiennictwa na wezwanie organu prowadzącego, jeżeli zarządzenie zatrzymania i przymusowego doprowadzenia, o którym mowa w art. 285 § 2, nie jest wystarczające dla zapewnienia stawiennictwa osoby wezwanej. Przyjmuje się, że

[625] R. Koper, *Stosowanie aresztowania wobec świadka w procesie karnym*, Prok. i Pr. 2014, nr 5, s. 5.

przesłanka uporczywości jest spełniona już po dwukrotnej odmowie wykonania obowiązku[626]. Konsekwencje dla uczestnika postępowania, jakim może być świadek, biegły, tłumacz lub specjalista, w związku ze stosowaniem tego przepisu wydają się dotkliwe. Zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie powinno być wystarczającym środkiem zapewniającym udział świadka, biegłego, tłumacza lub specjalisty w postępowaniu albo skuteczne wyegzekwowanie przedmiotu od osoby zobowiązanej. Finansowy organ postępowania nie może jednak wystąpić do prokuratora z wnioskiem o zastosowanie kar porządkowych polegających na stosowaniu aresztu, takiego uprawnienia nie przewidziano bowiem w art. 122 § 2 k.k.s.

Finansowy organ postępowania ma jednak uprawnienie prokuratora do wystąpienia do sądu z wnioskiem o orzeczenie przepadku przedmiotów (art. 323 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), o których mowa w art. 29 k.k.s. Orzeczenie przepadku przedmiotów jest możliwe nawet wówczas, gdy przedmioty te nie są własnością sprawcy (art. 31 § 1 i 1a k.k.s.). Wniosek może zostać złożony po uprawomocnieniu się postanowienia o umorzeniu śledztwa lub dochodzenia (art. 325a § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), jeżeli zachodzą przesłanki wskazane w przepisach prawa materialnego. Chodzi o regulacje zawarte w art. 43 § 1 i 2, art. 43a oraz art. 47 § 4 k.k.s. Możliwe jest wystąpienie z wnioskiem o orzeczenie przepadku także w przypadku niewykrycia sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, jeżeli przepis przewiduje orzeczenie przypadku. Tym samym nawet w sytuacji umorzenia postępowania karnego skarbowego finansowy organ postępowania posiada istotne możliwości zrealizowania celu postępowania karnego skarbowego, określonego w art. 114 k.k.s., polegającego na wyrównaniu uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu.

4. Inne niż nadzorcze czynności wykonywane przez sąd w postępowaniu przygotowawczym

W przepisach postępowania karnego przewidziane są czynności należące do kompetencji sądu niepolegające na nadzorze nad postępowaniem przygotowawczym, które wymagają wyodrębnienia, a także przeanalizowania w związku z możliwym wpływem na postępowanie podatkowe.

Chodzi w szczególności o czynności, które mogą być przeprowadzone w postępowaniu przygotowawczym wyłącznie przez sąd, a nie alternatywnie przez organ

[626] R. Kmiecik, E. Skrętowicz, *Proces karny*, Warszawa 2002, s. 337.

prowadzący postępowanie. Można tu wymienić na przykład środek w postaci zabezpieczenia majątkowego, o zastosowaniu którego w drodze postanowienia może zdecydować finansowy organ w postępowaniu przygotowawczym (art. 293 § 1 w zw. z art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s.).

Do szczególnych uprawnień sądu w postępowaniu przygotowawczym należy przede wszystkim zaliczyć możliwość przesłuchania świadka już na etapie postępowania przygotowawczego przez sąd. Przesłanką przeprowadzenia tej czynności jest istnienie niebezpieczeństwa, że świadka nie będzie można przesłuchać na rozprawie (art. 316 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Przesłanka ta ma charakter otwarty, może się na przykład realizować w sytuacji ewentualnego wyjazdu przez świadka za granicę lub z innych niedających się usunąć przeszkód[627].

Właściwość sądu co do dokonania czynności przesłuchania określa art. 329 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., regulujący kwestię właściwości sądu dla wszystkich czynności dokonywanych przez sąd w postępowaniu przygotowawczym. Jest to sąd powołany do rozpoznania sprawy w pierwszej instancji na posiedzeniu. Do tego sądu powinien zwrócić się finansowy organ postępowania, jeżeli żąda przesłuchania świadka w analizowanym trybie.

Sąd nie ma obowiązku uwzględnienia wniosku, jeżeli uzna, iż nie zachodzi niebezpieczeństwo, że nie będzie możliwości przesłuchania świadka na rozprawie, dlatego skuteczność wniosku zależy głównie od argumentacji organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze. Jednak podstawą odmowy nie może być odmienne od finansowego organu prowadzącego postępowanie zapatrywanie sądu co do celowości przeprowadzenia przesłuchania w analizowanej formie, gdyż ocena należy wyłącznie do organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze[628]. W związku z powyższym finansowy organ postępowania przygotowawczego, wykazując niebezpieczeństwo braku możliwości przesłuchania świadka na rozprawie, może doprowadzić do jego przesłuchania na dowolną okoliczność przed sądem, przy uwzględnieniu art. 187 k.p.k. w zw. z art. 113, czyli pod przysięgą. Zastosowanie tego trybu może wpłynąć na zwiększenie wiarygodności oraz zakresu zeznań złożonych przez świadka, którego motywacja do pełnych zeznań może wzrastać w związku z sądowym organem przesłuchującym. Trzeba także zauważyć, że w

[627] Z. Gostyński (red.), R. A. Stefański (red.), S. Zabłocki (red.), J. Bratoszewski, L. Gardocki, S. M. Przyjemski, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. II, Warszawa 2004, s. 393.
[628] J. Skorupka, *Kodeks*..., s. 743; por. J. Grajewski (w:) J. Grajewski, L. K. Paprzycki, S. Steinborn, *Kodeks*, t. 1, 2015, komentarz do art. 316, LEX 2015.

trakcie przesłuchania sąd może jednocześnie zwolnić świadka z obowiązku tajemnicy służbowej lub zawodowej, na podstawie art. 180 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.

Przesłuchanie świadka przez sąd może nastąpić w toku całego postępowania przygotowawczego, niezależnie od trybu, w którym jest prowadzone (śledztwo, dochodzenie). Możliwe jest zatem przesłuchanie świadka przez sąd w toku czynności procesowych w niezbędnym zakresie (art. 308 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), czynności sprawdzających (art. 307 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), a także przesłuchania w charakterze świadka osoby zawiadamiającej o przestępstwie (art. 304a k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.)[629]. Analizowany tryb przesłuchania może być zatem stosowany niezależnie od stadium postępowania przygotowawczego.

Sąd bierze także udział w ugodowych formach zakończania postępowania karnego skarbowego, w trybie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Sąd udziela zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności na posiedzeniu, a w przypadku uwzględnienia wniosku finansowego organu postępowania orzeka wyrokiem. Możliwości modyfikacji propozycji ukarania sprawcy zawarte we wniosku finansowego organu postępowania są jednak bardzo ograniczone, na co wskazuje art. 148 § 5 k.k.s. W przypadku gdy sąd pozytywnie odniesie się do wniosku organu postępowania przygotowawczego, jest związany w zakresie wysokości wynegocjowanej z organem i uiszczonej przez sprawcę kary grzywny. Związanie sądu wysokością grzywny wynegocjowanej ze sprawcą wskazuje na istotną pozycję organu postępowania przygotowawczego w sprawie pociągnięcia do odpowiedzialności w ramach analizowanej procedury. Sąd nie dokonuje już bowiem modyfikacji wysokości kary finansowej, przyjmując w tym przypadku decyzję organu. W konsekwencji należy uznać, że rola sądu w ugodowym zakończeniu postępowania, zwieńczonym orzeczeniem o uwzględnieniu wniosku w sprawie dobrowolnego poddania się karze, sprowadza się jedynie do akceptacji wynegocjowanej pomiędzy finansowym organem postępowania a sprawcą kary w stosownej formie orzeczenia sądowego.

[629] J. Skorupka, *Kodeks*..., 2016, s. 742.

Rozdział VIII
Akt oskarżenia

1. Granice aktu oskarżenia

Akt oskarżenia to skierowany do sądu wniosek uprawnionego oskarżyciela (oświadczenie woli) o stwierdzenie winy oskarżonego w popełnieniu określonego przestępstwa i wyciągnięcie odpowiednich konsekwencji prawnokarnych. Akt oskarżenia jest najważniejszą skargą w procesie karnym oraz karnym skarbowym, warunkującą wszczęcie i prowadzenie postępowania przed sądem, gdzie rozstrzyga się o zasadniczym przedmiocie procesu, czyli o odpowiedzialności karnej oskarżonego. Sporządzenie i złożenie aktu oskarżenia zamyka postępowanie przygotowawcze i podsumowuje jego wyniki[630].

Akt oskarżenia sporządzony przez organ ścigania pełni funkcję „obligująco-programową", czyli wskazuje kierunek postępowania sądowego i jest wiążący dla sądu, przynajmniej w zakresie obowiązku rozpoznania sprawy[631]. Sąd nie jest także uprawniony do zwrócenia sprawy prokuratorowi 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. celem rozszerzenia oskarżenia na czyny osób nieobjętych aktem oskarżenia lub też celem jego rozszerzenia na czyny do tej pory niezarzucone oskarżonemu[632]. Sąd nie może podjąć takiej decyzji również w przypadku aktu oskarżenia złożonego przez finansowy organ postępowania, także z uwagi na brak jasnej dyspozycji w art. 344a k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. co do możliwości zwrócenia organowi oskarżycielskiemu, którym jest finansowy organ postępowania, a nie prokurator.

Skarga uprawionego oskarżyciela lub innego uprawnionego podmiotu wszczyna postępowanie, zgodnie z zasadą skargowości oraz zakreśla ramy postępowania sądowego[633]. Wniesienie aktu oskarżenia z perspektywy dynamiki procesu to jedna z najważniejszych czynności procesowych, przenosząca sprawę ze stadium inkwizycyjnego do stadium

---

[630] S. Waltoś, *Naczelne zasady procesu karnego*, Warszawa 1999, s. 86–88.
[631] W. Cieślak (red.), K. Woźniewski (red.), *Leksykon prawa karnego procesowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2012, s. 5–7; K. Woźniewski, *Prawidłowość czynności procesowych w polskim procesie karnym*, Gdańsk 2010, s. 211; J. Izydorczyk, *Model interakcji postępowania przygotowawczego oraz postępowania głównego w procesie karnym*, Warszawa 2013, s. 344.
[632] J. Skorupka (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 1009.
[633] Por.: S. Waltoś, P. Hofmański, *Proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2016, s. 278; M. Klejnowska, *Skarga karna w świetle nowelizacji kodeksu postępowania karnego*, Prok i Pr. 2015, nr 1–2, s. 113–114, 136.

jurysdykcyjnego[634]. Ramy postępowania sądowego związane są z problematyką tożsamości czynu zarzucanego i przypisanego sprawcy. Ram tych nie wyznacza przyjęty w akcie oskarżenia opis czynu zarzucanego oskarżonemu ani też wskazana tam kwalifikacja prawna. Granice oskarżenia wyznacza zdarzenie historyczne, na którym zasadza się oskarżenie. Istotna jest tożsamość czynu wyznaczona faktycznymi ramami tego zdarzenia[635]. Przyjęcie określonej koncepcji tożsamości czynu może mieć „drugorzędne znaczenie", ponieważ z reguły do porównania czynu objętego aktem oskarżenia i procesem sądowym dojdzie na podstawie „tej samej formuły teoretycznej"[636]. Nie udało się dotychczas sformułować niebudzących wątpliwości kryteriów pozytywnych oceny tej tożsamości. Nie ustalono jednoznacznie elementów, które mogłyby stanowić podstawę porównywania wyroku prawomocnego m.in. z nowym aktem oskarżenia albo z wyrokiem wydanym w celu ustalenia istnienia *rei iudicatae*. Poważne trudności wywołuje wskazanie odpowiednich kryteriów, które umożliwiałyby ustalenie, czy na przykład czyn przypisany w prawomocnym wyroku jest tym samym czynem, co czyn, którego opis jest zawarty w akcie oskarżenia[637]. Można przyjąć, że podstawą tożsamości przedmiotowej jest podstawa faktyczna odpowiedzialności, którą jest czyn sprawcy[638]. Ustalając kryteria tożsamości czynu, należy opierać się na kryteriach wynikających zarówno z prawa karnego materialnego (określone znamiona przestępstwa), jak i z prawa karnego procesowego (okoliczności dotyczące czasu, miejsca, sposobu popełnienia przestępstwa). W zakresie powagi rzeczy osądzonej istotne są dwa elementy, tj. tożsamość czynu oraz osoby[639]. O tożsamości czynu decydują takie elementy, jak identyczność podmiotu i przedmiotu przestępstwa oraz tożsamość czasu i jego miejsca, a także istnienie co najmniej części wspólnych znamion czynu zarzucanego i przypisanego[640].

Jeżeli organ ścigania 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

---

[634] S. Waltoś, *Akt oskarżenia w procesie karnym*, Warszawa 1963, s. 11.
[635] Post. SN z 19.10.2010 r., sygn. III KK 97/10, OSNKW 2011, nr 6, poz. 50.
[636] M. Rogalski, *Kryteria tożsamości czynu w skargowym procesie karnym*, (w:) A. Gerecka-Żołyńska, P. Górecki, H. Paluszkiewicz, P. Wiliński (red.), *Skargowy model procesu karnego. Księga ofiarowana Profesorowi Stanisławowi Stachowiakowi*, Warszawa 2008, s. 309.
[637] M. Rogalski, *Przesłanka powagi rzeczy osądzonej w procesie karnym*, Kraków 2005, s. 219.
[638] *Ibidem*, s. 227.
[639] *Ibidem*, s. 247.
[640] Wyrok SA w Lublinie z 8.9.2009 r., sygn. II AKa 129/09, LEX nr 550503.

podstawie k.k.s. powinno jednak objąć te wszystkie 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. Sąd nie jest jednak związany ani samym opisem, ani też kwalifikacją prawną tego czynu wskazaną przez oskarżyciela, wiąże go natomiast czyn jako zdarzenie faktyczne i tych granic przekroczyć już nie może[641]. Pojęcie zdarzenia faktycznego wyznaczają takie elementy, jak identyczność przedmiotu zamachu, identyczność kręgu podmiotów biorących o udział w zdarzeniu, tożsamość określenia jego miejsca i czasu, ale także zachowanie choćby wspólnych znamion czynu zarzucanego i przypisanego, które powinny się ze sobą pokrywać, w zakresie wyznaczonym znamionami tych czynów. O jedności czynu jako jednego impulsu woli świadczy ponadto jedność zamiaru sprawców przestępstwa, choćby rozwój wypadków w trakcie zajścia zdarzenie to dzielił na kilka zajść z pozoru odrębnych[642].

Pomiędzy czynem zarzuconym a czynem przypisanym powinna zachodzić tożsamość, z uwagi na brak możliwości wyjścia przez sąd poza granice oskarżenia. Podstawowym kryterium tożsamości czynu jest tożsamość zdarzenia faktycznego. Zasada jest zachowana, gdy czyn zarzucany i czyn przypisany są zbieżne co do podmiotu czynu, przedmiotu ochrony, a w razie innych ustaleń – co do czasu i miejsca czynu, a także tożsamości osoby pokrzywdzonej[643]. W związku z tym nie uznaje się za wyjście poza granice oskarżenia dokonanie w toku przewodu sądowego odmiennych niż podane w akcie oskarżenia ustaleń faktycznych co do tego zdarzenia, takich jak: data czy okres popełniania czynu, wartość uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej, okoliczności mające decydować o surowszej kwalifikacji prawnej, zachowania i sposób działania poszczególnych sprawców, powiązania czynności sprawczej przestępstwa skarbowego popełnionego przez zaniechanie z innymi obowiązkami oskarżonego niż wskazane w czynie zarzucanym[644]. Jednak aby sąd mógł rozstrzygnąć o odpowiedzialności sprawcy co do zarzucanego czynu, powinien on zostać poprawnie opisany. Dotyczy to zwłaszcza przestępstw i wykroczeń karnych skarbowych znamiennych zwykle uszczupleniem lub narażeniem na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Organ podatkowy, który prowadzi postępowanie podatkowe związane z danym zdarzeniem, posiada najpełniejszą wiedzę na temat finansowego aspektu uchybienia podatkowego.

[641] Wyrok SN z 30.10.2012 r., sygn. II KK 9/12, KZS 2013, nr 1, poz. 20.
[642] J. Skorupka (red.), *Kodeks*..., s. 62.
[643] Post. SN z 11.12.2006 r., sygn. II KK 304/06, OSNwSK 2006, nr 1, poz. 2403.
[644] J. Skorupka (red.), *Kodeks* ..., s. 62.

W związku z tym organ ścigania, który może być także organem podatkowym (tożsamość faktyczna organów), ma funkcjonalne podstawy do oczekiwania na zakończenie postępowania podatkowego i uprawomocnienie się decyzji związanej z wymiarem zobowiązania. Wystarczająca do przypisania sprawcy zarzucanego czynu tożsamość zdarzenia faktycznego może nie być wystarczająca dla sądu, pomimo pokrywania się elementów znamion czynu, do pełnego rozpoznania zakresu uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie zobowiązania publicznoprawnego. Innymi słowy, skarga oskarżyciela publicznego powinna się mieścić w granicach postępowania, jednak poprawne przypisanie sprawcy zarzucanego czynu nie będzie odzwierciedlało pełnego zdarzenia faktycznego bez uprzedniego zakończenia postępowania podatkowego związanego ze zdarzeniem. Jeżeli postępowanie karne skarbowe prowadzi finansowy organ postępowania, jak ma to miejsce w przeważającej liczbie spraw, będzie on czekał na zakończenie postępowania podatkowego. Musi on także liczyć się z zasadą niezmienności zakresu oskarżenia, która należy do głównych zasad procesu karnego i może wpływać na dążenie do jak najpełniejszego ujęcia czynu w celu sporządzenia skargi. Z chwilą wniesienia aktu oskarżenia oskarżyciel traci bowiem uprawnienia do modyfikowania zarówno opisu, jak i kwalifikacji zarzucanego czynu[645].

Sąd karny może dokonać zmiany opisu zarzucanego sprawcy czynu poprzez jego doprecyzowanie, w szczególności wartości uszczuplenia zobowiązania lub jego narażenia na uszczuplenie, lub przypisując te wartości do innych okresów rozliczeniowych, nie wychodząc jednocześnie poza granice oskarżenia[646].

W sprawach karnych skarbowych akt oskarżenia może złożyć wyłącznie organ ścigania, przepisy nie przewidują subsydiarnego aktu oskarżenia składanego przez pokrzywdzonego, ponieważ strona taka nie występuje w procesie karnym skarbowym.

Akt oskarżenia powinien spełniać określone wymagania formalne. Chodzi tu zarówno o wymagania ogólne, jakim powinno odpowiadać każde pismo procesowe (art. 119 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), jak i o szczególne wymogi ustawowe przewidziane dla aktu oskarżenia w art. 332 i 333 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.

W sprawach karnych skarbowych, które najczęściej prowadzone są w formie dochodzenia, możliwe jest sporządzenie aktu oskarżenia w uproszczonej formie (art. 332 §

[645] Por.: wyrok SN z 6.2.2008 r., sygn. V KK 265/07, Prok. i Pr. 2008, nr 5, s. 17; wyrok SN z 2.12.2005 r., sygn. IV KK 98/05, wraz z glosą W. Grzeszczyka, Prok. i Pr. 2007, nr 1, s. 161.
[646] Por.: wyrok SN z 12.1.2006 r., sygn. II KK 96/05, OSNwSK 2006, nr 1, poz. 132; wyrok SN z 22.6.2006 r., sygn. IV KK 114/06, OSNwSK 2006, nr 1, poz. 1268.

3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) Jako pismo procesowe powinien w swej treści zawierać elementy, które są charakterystyczne dla zwykłego aktu oskarżenia, jednak może nie zawierać uzasadnienia, z uwagi na brak takiego wymogu w przepisach. Organ sporządzający akt oskarżenia w sprawie, w której toczyło się dochodzenie, podejmuje decyzję, czy dołączyć uzasadnienie do skargi zasadniczej. Można jednak założyć, że rezygnacja z uzasadnienia wpłynie na zmniejszenie zakresu wytłumaczenia stanu faktycznego oraz kwalifikacji prawnej. Daleko idące uproszczenie skargi zasadniczej, dopuszczalne w postępowaniu prowadzonym w formie dochodzenia, może utrudnić sądowi orzekającemu w sprawie prowadzenie dalszego postępowania i uniemożliwić dokonanie rozstrzygnięcia.

Akt oskarżenia przygotowany przez finansowy organ postępowania i złożony do sądu nie musi być traktowany jako ostateczny pod względem treści oskarżenia. Równolegle prowadzone postępowanie podatkowe związane z czynem, którego dotyczy akt oskarżenia, może wykazać kolejne uchybienia, prowadzące do rozpoznania nowych czynów lub zmiany oceny wartości uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie kwoty podatku. Na podstawie przebiegu postępowania podatkowego dostarczającego kolejnych dowodów sąd może za zgodą oskarżonego rozpoznać nowe oskarżenie na tej samej rozprawie, chyba że zachodzi konieczność przeprowadzenia postępowania przygotowawczego co do nowego czynu (art. 398 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Konieczność przeprowadzenia postępowania przygotowawczego co do nowego czynu zachodzi wówczas, gdy dowody przeprowadzone na rozprawie nie pozwalają na wydanie merytorycznego orzeczenia co do nowego czynu. Do przedmiotowego rozszerzenia oskarżenia nie wystarcza samo ujawnienie popełnienia „nowego czynu", konieczna jest także czynność procesowa oskarżyciela, który składa pisemne lub ustne oświadczenie do protokołu. Treścią tego oświadczenia jest zarzut dotyczący nowo ujawnionego przestępstwa lub jego kwalifikacji.

Jeżeli sąd zdecydował o odroczeniu rozprawy, oskarżyciel wnosi nowy lub dodatkowy akt oskarżenia (art. 398 § 2 w zw. z art. 404 § 1 w zw. z art. 402 § 3 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.).

Nowy akt oskarżenia (art. 398 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.) obejmuje nie tylko nowy czyn, ale także czyn poprzednio objęty oskarżeniem, natomiast dodatkowy akt oskarżenia dotyczy już tylko nowego czynu i czyn ten ma być rozpoznany na zasadach ogólnych w dalszym toku rozprawy łącznie z wcześniejszym aktem oskarżenia.

Nowy akt oskarżenia może być złożony także po uzupełnieniu postępowania przygotowawczego, które było uzupełniane w wyniku decyzji sądu o zwrocie sprawy do

uzupełnienia śledztwa lub dochodzenia (art. 344a § 1 k.p.k.). Warte zauważenia jest to, iż powyższa regulacja odnosi się wyłącznie do prokuratora, a nie do innych organów postępowania, w szczególności organów finansowych. W literaturze przedstawiono pogląd, że zwrot jest możliwy, zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu, wyłącznie prokuratorowi[647], na podstawie nieprecyzyjnie określonych kryteriów zwrotu[648]. Jednak przepis art. 344b k.p.k., stosowany odpowiednio do postępowań karnych skarbowych, funkcjonalnie związany z art. 344a k.p.k., stanowi, że oskarżyciel publiczny po uzupełnieniu śledztwa lub dochodzenia składa nowy akt oskarżenia lub podtrzymuje poprzedni, kieruje do sądu wniosek o warunkowe umorzenie postępowania albo postępowanie umarza. Czynności dokonywane po zwrocie sprawy do postępowania przygotowawczego dotyczą zgodnie z brzmieniem przepisu każdego oskarżyciela publicznego, a nie wyłącznie prokuratora, dlatego pogląd co do możliwości zwrotu sprawy na podstawie art. 344a k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. tylko prokuratorowi budzi wątpliwość.

Okres prowadzenia postępowania przygotowawczego, a wraz z nim bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może ulec wydłużeniu poprzez złożenie nowego lub uzupełniającego oskarżenia. Organ nie napotyka także ewentualnych ograniczeń związanych z określonym w pierwszym akcie zakresem oskarżenia, gdyż może on ulegać modyfikacjom na podstawie art. 398 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.

W doktrynie wyróżnia się także ustny akt oskarżenia, związany z przedmiotowym rozszerzeniem oskarżenia, nazywanym procesem wpadkowym[649], który zwiększa możliwości rozszerzenia zakresu oskarżenia już po zakończeniu postępowania przygotowawczego.

Ustny akt oskarżenia jest dopuszczalny wówczas, gdy:

- okoliczności, które wyszły na jaw w toku postępowania, wskazują na to, że oskarżony popełnił dodatkowo jeszcze inny czyn nieobjęty oskarżeniem;
- oskarżyciel zarzucił oskarżonemu też inny czyn, nieobjęty oskarżeniem, w znaczeniu odrębnego zdarzenia faktycznego nieujętegow akcie oskarżenia[650];
- oskarżony wyraził zgodę na rozpoznanie nowego oskarżenia na tej samej rozprawie;

[647] D. Świecki (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, komentarz do art. 344a k.p.k., pkt 4, LEX 2017.
[648] M. Latos, *Istotne braki postępowania przygotowawczego w judykaturze*, Prok. i Pr. 2010, nr 6, s. 139.
[649] S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 472; K. Marszał, *Proces karny*, Katowice 1997, s. 353; W. Jasiński, *Skrócony akt oskarżenia*, Prok. i Pr. 2007, nr 6, s. 64.
[650] Wyrok SA w Katowicach z 20.12.2012 r., sygn. II AKa 444/12, OSA 2013, nr 1, poz. 3.

– nie zachodzi konieczność przeprowadzenia postępowania przygotowawczego w celu zebrania materiału dowodowego co do nowego czynu nieobjętego aktem oskarżeniem (art. 398 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.);
– sąd uzna (nie stanowi to obowiązku sądu), że rozpoznanie nowego oskarżenia łącznie z objętym aktem oskarżenia jest celowe i wyda w tej kwestii stosowne, niezaskarżalne postanowienie[651].

Przepisy wymagają, aby czyn, który został objęty ustnym oskarżeniem, ujawnił się dopiero na rozprawie, a zatem już w stadium jurysdykcyjnym. Jeżeli czyn był przedmiotem śledztwa lub dochodzenia, oskarżenie nie może zostać rozszerzone o ten czyn. Kodeks postępowania karnego precyzuje dokładnie, że ma to być czyn nieobjęty oskarżeniem[652]. Instytucja procesu wpadkowego nie jest sprzeczna z zasadą skargowości, ponieważ nowy zarzut wnosi oskarżyciel wyłącznie z własnej inicjatywy[653]. Nowe oskarżenie w postaci procesu wpadkowego nie może być wymuszane przez sąd ani też przez strony postępowania[654].

Brak zgody oskarżonego na rozszerzenie oskarżenia o nowy czyn w ramach procedury procesu wpadkowego powoduje, że czyn ten nie może być ujęty w ramach ustnego zarzutu, który zostałby rozpoznany na danej rozprawie. Wobec braku zgody oskarżonego oskarżyciel przeprowadzi postępowanie przygotowawcze i wniesie nowy akt oskarżenia. W tym przypadku bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostaje zawieszony, umożliwiając skuteczne wydanie decyzji podatkowej związanej z nowymi czynami. Sąd będzie mógł także rozpoznać rozszerzony zakres oskarżenia na podstawie nowego aktu oskarżenia[655].

2. Wyjątki od zasady wnoszenia i popierania przez prokuratora aktu oskarżenia

W postępowaniach karnych skarbowych, w sprawach prowadzonych przez finansowe organy postępowania, zasady wnoszenia i popierania aktu oskarżenia przewidziane w przepisach k.p.k. w sprawach o przestępstwa powszechne podlegają istotnym modyfikacjom.

---

[651] J. Skorupka (red.), *Kodeks…*, s. 1010.
[652] S. Stachowiak, *Granice podmiotowe i przedmiotowe rozpoznania sprawy przez sąd I instancji*, (w:) *Nowa kodyfikacja karna. Kodeks postępowania karnego. Krótkie komentarze*, Warszawa 1997, nr 16, s. 177.
[653] J. Skorupka (red.), *Kodeks…*, s. 1010.
[654] Wyrok SN z 26.11.1987 r., sygn. II KR 121/87, OSNPG 1988, nr 12, poz. 135.
[655] J. Skorupka (red.), *Kodeks…*, s. 1012.

W przypadku gdy śledztwo lub dochodzenie, zarówno w sprawie o przestępstwo skarbowe, jak i w sparwie o wykroczenie, prowadzi prokurator, to zgodnie z art. 331 § 1 k.p.k. stosowanym odpowiednio do postępowań karnych skarbowych samodzielnie sporządza akt oskarżenia, wnosi go do sądu, a następnie popiera.

Przypadki, w którym dochodzenie (pod nadzorem lub bez nadzoru prokuratora) albo śledztwo prowadzi finansowy organ postępowania, reguluje art. 155 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem akt oskarżenia zatwierdza i wnosi do sądu prokurator, ale tylko wówczas, gdy finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadził śledztwo, oraz w sprawie o przestępstwo skarbowe, w której prowadził dochodzenie objęte nadzorem prokuratora. Finansowe organy postępowania w ciągu 14 dni od zakończenia postępowania przygotowawczego, jeżeli nie uległo ono umorzeniu, sporządzają akt oskarżenia, który przesyłają wraz z aktami i innymi wnioskami prokuratorowi. Prokurator nie jest związany przekazanym aktem oskarżenia i nie ma obowiązku jego zatwierdzenia. Prokurator może także polecić finansowemu organowi w szczególności sporządzenie aktu oskarżenia w miejsce wniosku o warunkowe umorzenie postępowania, nakazać uzupełnienie śledztwa lub dochodzenia prowadzonego pod swoim nadzorem albo nawet je umorzyć[656]. W przypadkach, w których prokurator zatwierdził skargę sporządzoną przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, przyjmuje się, że pochodzi ona od prokuratora.

Tryb zatwierdzenia aktu oskarżenia przez prokuratora, sprawującego nadzór nad finansowym organem postępowania, znajduje odpowiednie zastosowanie także do wniosków związanych funkcjonalnie z aktem oskarżenia. Mowa tutaj o wniosku o nałożenie odpowiedzialności posiłkowej oraz o zobowiązanie określonego podmiotu do zwrotu na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa[657].

Śledztwo jest prowadzone wyłącznie pod nadzorem prokuratora (art. 151c § 1 k.k.s.), natomiast dochodzenie może być prowadzone pod nadzorem prokuratora albo finansowego organu nadrzędnego (art. 151c § 3 k.k.s.). O obligatoryjnym nadzorze prokuratora nad dochodzeniem decydują przesłanki określone w art. 151c § 2 k.k.s. Nadzór prokuratora wystąpi w razie zaistnienia okoliczności podmiotowych podejrzanego prowadzących do

[656] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 1334.
[657] *Ibidem.*

obrony obligatoryjnej, wskazanych w art. 79 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.)[658]. Nadzór obligatoryjny prokuratora nad dochodzeniem wystąpi w okolicznościach, w których prokurator powołał biegłych psychiatrów do opiniowania w warunkach z art. 202 § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) oraz gdy sąd zastosował wobec podejrzanego tymczasowe aresztowanie. Obligatoryjny nadzór może mieć także charakter uznaniowy, związany z przesłanką wagi oraz zawiłości sprawy.

W orzecznictwie można spotkać pogląd, iż poza art. 151c § 2 k.k.s. występują także przesłanki skutkujące nadzorem prokuratora nad dochodzeniem prowadzonym przez finansowy organ postępowania, zawarte w art. 153 § 1 k.k.s., dotyczące przedłużenia postępowania[659]. Pogląd ten jest słuszny, jednak warto zauważyć, że obligatoryjny nadzór prokuratora w przypadku przedłużenia postępowania na okres powyżej roku dotyczy w obecnym stanie prawnym tylko śledztwa. W przypadku większości postępowań karnych skarbowych, które prowadzone są w formie dochodzenia, przedłużenia na okres powyżej roku może dokonać finansowy organ nadrzędny. W tym przypadku prokurator nie obejmie nadzorem tego dochodzenia, a tym samym zgodnie z art. 155 § 5 k.k.s. akt oskarżenia wnosi finansowy organ postępowania.

Szczególną pozycję finansowych organów postępowania, umożliwiającą wpływ na postępowanie w stadium jurysdykcyjnym, zapewnia brak utraty kompetencji oskarżycielskich, w przypadkach gdy nadzór nad postępowaniem jest sprawowany przez prokuratora. Uprawnienia oskarżycielskie dla finansowych organów postępowania w przypadkach, w których akt oskarżenia składa prokurator, przewiduje wyraźnie art. 157 § 2 k.k.s., umożliwiając finansowym organom działanie obok prokuratora. W związku z tym prokurator, który składa akt oskarżenia do sądu, jest zobligowany do wskazania finansowego organu postępowania, który prowadził postępowanie przygotowawcze oraz powinien przesłać do organu dokumenty związane z wniesionym oskarżeniem. Warto zaznaczyć, że w k.p.k. nieprokuratorskie organy postępowania przygotowawczego już na etapie jurysdykcyjnym nie dysponują kompetencjami oskarżycielskimi, jeżeli akt oskarżenia składa prokurator[660].

---

[658] Zob. szerzej: A. Wilkowska-Płóciennik, *Uzasadnione wątpliwości co do poczytalności oskarżonego jako przesłanka obrony obligatoryjnej*, Prok. i Pr. 2006, nr 4, s. 145; K. Ostrowski, *Obrona obowiązkowa (niezbędna) w postępowaniu przygotowawczym*, Pal. 1981, nr 7–9, s. 27.
[659] Uchw. 7 sędziów SN z 28.1.2016 r., sygn. I KZP 13/15, OSNKW 2016, nr 3, poz. 17.
[660] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks*..., s. 1336.

W pozostałych przypadkach, które dominują wśród ogółu spraw karnych skarbowych, finansowy organ postępowania prowadzi sprawę bez nadzoru prokuratora. Dotyczy to w szczególności spraw o wykroczenie skarbowe prowadzonych w formie dochodzenia, które z zasady są prowadzone pod nadzorem finansowego organu postępowania. W tych przypadkach akt oskarżenia wnosi i popiera finansowy organ postępowania, bez udziału prokuratora.

Należy przytoczyć także szczególny przypadek, w którym nadzór prokuratora nad postępowaniem przygotowawczym nie był obligatoryjny, a w trakcie trwania tego postępowania ustał. W takiej konfiguracji procesowej finansowy organ postępowania odzyskuje uprawnienie do złożenia aktu oskarżenia na zasadach określonych w art. 155 § 4 k.k.s.[661]

Terminy na wniesienie aktu oskarżenia liczone od zakończenia postępowania przygotowawczego, określone w art. 155 § 1, 4 i 6 k.k.s., są procesowe, a zatem do ich liczenia stosuje się art. 123 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.[662] Jednak terminy te mają charakter instrukcyjny, co powoduje brak sankcji za ich przekroczenie[663]. Akt oskarżenia złożony po terminie wywołuje takie same skutki, jak złożony z zachowaniem terminu. Taki charakter terminów może powodować przedłużanie postępowania przygotowawczego bez zgody i wiedzy prokuratora. Finansowy organ nie poniesie bowiem żadnych konsekwencji, jeżeli po zakończeniu[664] postępowania przygotowawczego będzie zwlekał z jego złożeniem. Warto także zauważyć, że prokurator w przypadku gdy w sprawie o wykroczenie skarbowe finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadził dochodzenie nieobjęte nadzorem prokuratora, nie ma obowiązku zawiadamiania go o wniesieniu aktu oskarżenia. Rozwiązanie nieprzewidujące sankcji za zwłokę w złożeniu aktu oskarżenia nie wpływa dyscyplinująco na finansowy organ postępowania przygotowawczego i nie jest zgodne z ekonomią procesową.

3. Elementy aktu oskarżenia

Akt oskarżenia jest skierowanym do sądu wnioskiem uprawnionego oskarżyciela, w związku z tym powinien spełniać określone wymagania formalne. Chodzi tu zarówno o

---

[661] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks* ..., s. 940.
[662] R. A. Stefański, *Terminy do wniesienia aktu oskarżenia*, Prok. i Pr. 2001, nr 4, s. 139.
[663] I. Nowikowski, *Terminy w kodeksie postępowania karnego*, Lublin 1988, s. 140.
[664] Zakończenie dochodzenia nie jest tożsame z jego zamknięciem, ponieważ w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczeni, zamknięcie dochodzenia nie jest obligatoryjne, co wynika z art. 325g § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. (W. Grzeszczyk, *Zmiany w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2006, nr 2, s. 89).

wymagania ogólne, jakim powinno odpowiadać każde pismo procesowe, zawarte w art. 119 § 1 i 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., jak i o szczególne wymogi ustawowe przewidziane dla aktu oskarżenia, zawarte w art. 332 i 333 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.

W orzecznictwie został wyrażony pogląd, że: „Skarga uprawnionego oskarżyciela zawierająca oświadczenie jego woli o sądowe rozpoznanie sprawy, musi mieć formę relewantną do tej treści. Powinna być wyrażona na tyle poprawnie, by sąd nie miał wątpliwości co do treści i zakresu skargi. Precyzyjne sporządzenie konkluzji ma o tyle istotne znaczenie, że zakreśla ona przedmiotowe granice oskarżenia, natomiast treść uzasadnienia musi zawierać argumenty przemawiające za oskarżeniem, a ściślej – uzasadniać każdy element konkluzji”[665]. Teza ta wskazuje na konieczność zachowania spójności treści skargi z jej formą, którą określają szczegółowo art. 332 i 333 k.p.k. stosowane odpowiednio do postępowań karnych skarbowych.

Akt oskarżenia powinien także odpowiadać wymogom formalnym pisma procesowego określonym w art. 119 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.

W doktrynie wskazuje się, że wymogi formalne dotyczące treści aktu oskarżenia nie prowadzą co do zasady do powstawania wątpliwości w sprawach dotyczących przestępstw powszechnych[666]. W sprawach karnych skarbowych może jednak powstać wątpliwość związana z wymogiem przewidzianym w art. 332 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., dotyczącym dokładnego określenia zarzucanego oskarżonemu czynu ze wskazaniem czasu, miejsca, sposobu i okoliczności jego popełnienia oraz skutków, a zwłaszcza wysokości powstałej szkody. Czyny karne skarbowe są bowiem identyfikowane w toku postępowań podatkowych. Do momentu uprawomocnienia się decyzji w sprawie podatkowej nie można jednoznacznie stwierdzić, że czyn karny skarbowy, w szczególności polegający na uszczupleniu zobowiązania podatkowego lub narażeniu na uszczuplenie, został określony. W postępowaniu o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego obowiązuje stosownie do art. 113 k.k.s. i w tym postępowaniu nie podlega ani osłabieniu, ani innym wyjątkom niż określone w art. 8 § 2 k.p.k.[667] W związku z tym sąd karny jest legitymowany do samodzielnego badania kwestii istnienia zobowiązania podatkowego oraz wysokości podatku określonego decyzją organów

[665] Por. M. Jeznach, *Akt Oskarżenia*, Prok. i Pr. 2006, nr 11, s. 103.
[666] *Ibidem*, s. 104.
[667] Wyrok SN z 29.10.2015 r., sygn. IV KK 187/15, LEX nr 1929133.

administracyjnych, jednak w praktyce opiera się na prawomocnych decyzjach organów podatkowych.

Dokładne określenie zarzucanego oskarżonemu czynu sprowadza się do określenia przedmiotowego zakresu oskarżenia i dokonania konkretyzacji w kontekście ustawowego opisu czynu. W orzecznictwie wskazuje się, że: „Opis przypisanego czynu musi być tak sformułowany, aby sposób i okoliczności jego popełnienia odpowiadały wymogom przewidzianym w art. 295 § 1 d k.p.k.[668] Wymóg ten dotyczy nie tylko aktu oskarżenia, ale i czynu przypisanego w wyroku przez sąd. Zmiana opisu czynu w trakcie postępowania przed sądem nie może być dowolna, ponieważ może prowadzić do sytuacji procesowej, w której zmieniony opis czynu pozbawił praktycznie oskarżonego prawa do obrony. Należy wyjaśnić, że dowolne poszerzanie zmian opisu czynu przez sąd, które to *de facto* wykracza poza granice oskarżenia, nie może być konwalidowane w granicach art. 399 § 1 k.p.k. i stanowi rażące naruszenie prawa powodujące konieczność uchylenia wyroku, jeśli spełnione zostały wymogi przewidziane w art. 398 § 1 k.p.k.”[669].

Organy podatkowe mogą w sposób celowy, poprzez stosowanie swoistej polityki informacyjnej w formie komunikatów wyjaśniających przepisy lub negujących praktyki podatników, wpływać na potencjalną kwalifikację przestępstw lub wykroczeń z punktu widzenia postaci zamiaru sprawcy do przestępstw i wykroczeń umyślnych. Umyślność działania sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego może decydować o jego odpowiedzialności lub jej zaostrzeniu. W tym celu wydaje się do podatników komunikaty i ostrzeżenia o zakazie stosowania określonych praktyk, polegających w szczególności na budowaniu określonych struktur podatkowych z udziałem spółek zagranicznych czy też z wykorzystywaniem podatkowej wartości firmy, mających na celu uniknięcie lub zmniejszenie obciążeń podatkowych. Jeżeli określone ostrzeżenie będzie się wiązać z opisem czynu, który został w komunikacie lub ostrzeżeniu Ministra Finansów uznany za zakazany, finansowy organ postępowania sporządzając akt oskarżenia, opisze czyn jako dokonany umyślnie, jeżeli będzie się on wiązał z wydanym uprzednio komunikatem.

Kodeks postępowania karnego stosowany odpowiednio do postępowań karnych skarbowych zezwala na zmianę oskarżenia jedynie w przypadku, gdy w toku rozprawy okaże się, że nie wychodząc poza granice oskarżenia, można czyn zakwalifikować według

---

[668] W aktualnym k.p.k. przepisowi odpowiada art. 332 § 1 k.p.k; por. A. Zahuta, *Opis i kwalifikacja prawna czynu z uwzględnieniem sprawczych odmian przestępnego współdziałania*, Prok. i Pr. 2005, nr 1, s. 51 i n.
[669] Wyrok SN z 19.06.2001 r., II KKN 506/98, Prok. i Pr. 2002, nr 1 dodatek „Orzecznictwo”, poz. 9.

innego przepisu prawnego, jednakże sąd musi o tym uprzedzić obecne na rozprawie strony (art. 399 § 1 k.p.k.)[670]. Analiza orzecznictwa wskazuje, że: „Opisem i kwalifikacją prawną czynu, którego popełnienie oskarżyciel zarzucił oskarżonemu (art. 413 § 1 pkt 4 k.p.k.) jest wyłącznie to, co oskarżyciel zarzucił oskarżonemu w pierwotnym, pisemnym akcie oskarżenia skierowanym do sądu, a nie to, co ewentualnie zmodyfikował w trakcie rozprawy"[671]. Finansowy organ postępowania opisując czyn, może dokonać jego kwalifikacji w rzeczywistym zbiegu przepisów karnych skarbowych oraz powszechnych i zastosować konstrukcję zbiegu idealnego, o której mowa w art. 8 § 1 k.k.s. Konstrukcja zbiegu idealnego uzasadniona jest odrębnością karnoskarbowego przedmiotu ochrony. W literaturze trafnie uznaje się, że regulacja ta wzmacnia represyjność rozwiązań systemowych[672]. Równoległa odpowiedzialność za ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym i wyczerpujący zarazem znamiona przestępstwa powszechnego lub wykroczenia powszechnego może mieć miejsce tylko w razie krzyżowania się pól karalności tych czynów. Sprawca odpowiada za ten sam czyn, ale poprzez jego różne fragmenty, które wzajemnie uzupełniają się. Przy krzyżowaniu się pola przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego i przestępstwa powszechnego lub wykroczenia powszechnego częściowo nakładają się na siebie, ale w pozostałej części nie nakładają się. Każdy z tych zbiegających się przepisów wzięty oddzielnie nie wyczerpuje znamion czynu. Dopiero łącznie oba te przepisy dają pełny obraz czynu sprawcy. W wypadku krzyżowania się pól karalności czynów skarbowych i powszechnych zachodzi rzeczywisty, a nie pozorny, zbieg czynów karalnych. Reguły wykładni nie zawsze prowadzą do zredukowania wielości ocen prawnych[673]. Mowa tu w szczególności o zbiegu art. 76 k.k.s., dotyczącym bezpodstawnego zwrotu podatku, oraz art. 286 k.k., dotyczącym przestępstwa oszustwa powszechnego. Ocena zbiegu tych przepisów jako zbiegu rzeczywistego nie jest w orzecznictwie jednolita, w związku z tym organ prowadzący postępowanie ma możliwość dokonania kwalifikacji czynu jako przestępstwa powszechnego[674]. Zgodnie bowiem z art. 8 § 1 k.k.s., jeżeli ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wyczerpuje zarazem znamiona

---

[670] Por. wyrok SN z 8.9.2016 r., sygn. III KK 294/16, LEX nr 2100241.
[671] Wyrok SA w Warszawie z 4.4.2000 r., sygn. II AKa 11/00, Prok. i Pr. 2000, dodatek „Orzecznictwo", nr 11, poz. 24.
[672] J. Cholewicki, *Restrykcyjność polskiego modelu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2014, nr 4, s. 87.
[673] Z. Siwik, *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Warszawa 1993, s. 111.
[674] Por. post. SN z 8.4.2009 r., sygn IV KK 407/08, LEX nr 503265; SN w wyroku z 12.8.2008 r., sygn. V KK 76/08, LEX nr 449041, uznał, iż zbieg jest pozorny, ponieważ art. 76 § 1 k.k.s. stanowi *lex specialis* do art. 286 § 1 k.k.

przestępstwa lub wykroczenia określonego w przepisach karnych innej ustawy, stosuje się każdy z tych przepisów. Można dodatkowo założyć, że sprawca próbujący wyłudzić podatek od towarów i usług dopuszcza się także praktyk fabrykowania nielegalnych dokumentów, mających na celu zasugerowanie organom realnego charakteru fikcyjnych transakcji, które miały się stać podstawą wyłudzenia podatku. Sprawca wykazując fikcyjne transakcje, może doprowadzić także inne, poza Skarbem Państwa, podmioty do dokonania niekorzystnego rozporządzenia mieniem. Zakwalifikowanie przestępstwa lub wykroczenia do przestępstw powszechnych powoduje wydłużenie okresu przedawnienia karalności z uwagi na stosowanie odpowiednich regulacji Kodeksu karnego (por. art. 101 k.k. oraz art. 44 k.k.s.). Jeżeli ostatecznie sąd uzna, że nie występuje rzeczywisty zbieg przepisów k.k. oraz k.k.s., a przepisy k.k.s. jako *lex specialis* wypierają w danym przypadku normę z k.k. i prowadzą do umorzenia postępowania na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., to do momentu prawomocnego umorzenia postępowania możliwe jest utrzymanie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W przypadku gdyby zobowiązanie podatkowe uległo już przedawnieniu, a finansowy organ postępowania dokonałby kwalifikacji czynu jako wypełniającego znamiona przestępstwa powszechnego, byłyby podstawy do orzeczenia o odpowiedzialności na zasadach przewidzianych w k.k. Dlatego treść aktu oskarżenia, w szczególności w zakresie przewidzianym w art. 332 § 1 pkt 2 i 4 k.k.s. w zw. z art. 113 k.k.s., umożliwia organowi popieranie aktu oskarżenia, aby doprowadzić do skazania sprawcy na podstawie przepisów powszechnego prawa karnego.

Warto także zauważyć, że obecne przepisy karne prawa materialnego dotyczą tzw. przestępstw fakturowych (art. 270a, 271a oraz art. 277a–277d[675]), które są ściśle związane z przestępstwami penalizowanymi w k.k.s. Założeniem tych regulacji jest skoncentrowanie się na przeciwdziałaniu i zwalczaniu przestępczości polegającej na tworzeniu nieprawdziwych, nierzetelnych dokumentów, które dotyczą okoliczności faktycznych mogących mieć znaczenie dla określenia należności publicznoprawnej. Sytuacja taka wprost prowadzi do wyłudzeń podatku VAT o bardzo dużej dla finansów państwa skali. Ustawodawca uznał, że takie ujęcie przedmiotu karalności jest bardziej właściwe dla prawa karnego powszechnego, gdyż represja skierowana przeciwko sprawcom uszczupleń należności publicznoprawnych jest domeną prawa karnego skarbowego. Z kolei w uzasadnieniu tych przepisów wskazuje się, że koncentrując się na penalizacji przestępstw

[675] Ustawa z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 244.

przeciwko dokumentom (wiarygodności faktur), można osiągnąć skutek w postaci „unicestwienia", a więc wyłączenia z podstawy rozliczeń podatkowych, najważniejszego instrumentu służącego wyłudzeniom podatku VAT[676]. Uwzględnienie tych regulacji w k.k. osłabia jednak założenie zupełnego charakteru tego kodeksu, bowiem kodyfikacja określonej dziedziny prawa jest sama w sobie wartością z praktycznego i teoretycznego punktu widzenia[677]. Wprowadzenie określonych regulacji dotyczących przestępstw podatkowych do k.k. wskazuje, że stosowanie przepisu art. 8 k.k.s. dotyczącego konstrukcji idealnego zbiegu czynów karalnych może stawać się w praktyce coraz bardziej istotne. Uznaje się także, że przepis art. 270a § 1, 2 lub 3 k.k. może pozostawać w rzeczywistym właściwym zbiegu z przepisem art. 286 § 1 lub 3 k.k. (oszustwo) lub też z art. 296 § 1–3 k.k. (nadużycie zaufania)[678]. W związku z tym finansowy organ postępowania może coraz częściej dokonywać kwalifikacji czynu w oparciu o przepisy powszechnego prawa karnego. W takich przypadkach powinien znajdować zastosowanie art. 8 § 1 k.k.s. dotyczący idealnego zbiegu przepisów[679].

Kodeks postępowania karnego stosowany odpowiednio do postępowań karnych skarbowych jasno wskazuje, że poza określeniem zarzucanego sprawcy czynu w akcie oskarżenia powinny zostać ujęte czas, miejsce, okoliczności jego popełnienia, a zwłaszcza wysokość powstałej szkody. Ta ostatnia powinna być rozumiana w sprawach karnych skarbowych jako uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie zobowiązania podatkowego. Opis czynu powinien być zwięzły, dokładny, zawierający wszystkie elementy, które mają wpływ na zmianę sankcji lub tryb orzeczenia środka karnego[680]. Opis działania zarzucanego oskarżonemu musi uwypuklać te cechy działania oskarżonego, które decydują o kwalifikacji prawnej zarzucanego mu czynu w ten sposób, by wyczerpane zostały wszystkie znamiona przestępstwa[681]. Niektóre przestępstwa lub wykroczenia karne skarbowe uzależniają wysokość sankcji czy też kwalifikację czynu do przestępstw albo wykroczeń od wartości

---

[676] Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw z dnia 21 września 2016 r., druk sejmowy nr 888, s. 4, http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=888.

[677] Por. V. Konarska-Wrzosek, *Kodeks karny a Kodeks karny skarbowy – zbieżności i różnice skłaniające do refleksji nad zasadnością utrzymywania odrębnych kodyfikacji*, (w:) *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, A. Marek (red.), T. Oczkowski (red.), Warszawa 2011, s. 45.

[678] M. Mozgawa, *Kodeks karny. Komentarz*, komentarz do art. 270a k.k., teza 10, LEX.

[679] Por. J. Sawicki, *Z problematyki idealnego zbiegu czynów karalnych w k.k.s.*, Prok. i Pr. 2015, nr 12, s. 45–46.; zob. J. Skurupka, *Przestępstwo oszustwa finansowego z art. 297 k.k. po noweli z marca 2004 r.*, Prok. i Pr. 2005, s. 221–222.

[680] Por. J. Skorupka (red.), *Kodeks*…, s. 804.

[681] Por. post. SN z 26.10.1995 r., sygn. II KRN 131/95, Prok. i Pr. 1996, dodatek „Orzecznictwo", nr 5, poz. 8.

uszczuplenia albo nawet narażenia na uszczuplenie podatku. Przepis art. 332 § 1 pkt 2 i 4 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. wymaga od oskarżyciela przedstawienia opisu zarzucanego czynu oraz kwalifikacji prawnej, w celu zakreślenia przedmiotowych granic skargowości, na które wskazuje art. 14 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Sąd nie może orzekać w sprawie oskarżonego nieobjętego aktem oskarżenia ani też w odniesieniu do czynu, który nie jest przedmiotem skargi[682]. Dlatego dokładność opisu czynu jest niezbędna do złożenia poprawnego aktu oskarżenia i dalszego prowadzenia postępowania jurysdykcyjnego.

Konieczność dokładnego określenia zarzucanego oskarżonemu czynu, ze wskazaniem czasu, miejsca, sposobu i okoliczności jego popełnienia oraz skutków, a zwłaszcza wysokości powstałej szkody, prowadzi do zagadnienia związanego możliwością ukończenia postępowania karnego skarbowego i wydania wyroku bez uprzedniego zakończenia postępowania podatkowego, określającego wysokość zobowiązania podatkowego, zaległości podatkowej lub kwotę podatku do zwrotu. Innymi słowy, czy sąd karny, orzekając o odpowiedzialności karnej skarbowej co do przestępstw lub wykroczeń karnych skarbowych znamiennych skutkiem uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności, ma możliwość dokonania oceny tego skutku, w szczególności gdy skutek uszczuplenia nie nastąpił. Pomimo nakazanej przez przepisy k.p.k. „dokładności" w zakresie opisania skutków przestępstwa, w nauce dopuszcza się określenie wysokości powstałej szkody dalekie od precyzji. Ma to jednak miejsce tylko w przypadku, gdy wysokość szkody nie jest możliwa do ustalenia[683]. Brak możliwości ustalenia wysokości uchybienia podatkowego zwykle nie występuje w sprawach podatkowych. Prowadzi to do zagadnienia samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego[684]. W doktrynie i orzecznictwie występują dwa przeciwstawne stanowiska w kwestii możliwości dokonania przez sąd ustaleń kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku, wartości nienależnego zwrotu należności publicznoprawnej[685]. Według pierwszego z poglądów decyzje organów podatkowych mają decydujące znaczenie dla ustalenia istnienia

---

[682] L.K. Paprzycki (red.), *Komentarz do art. 1–424 Kodeksu postępowania karnego*, komentarz do art. 14 k.p.k., teza 2, LEX.

[683] Por. R. A. Stefański, (w:) Z. Gostyński (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. II, Warszawa 1998, s. 153.

[684] Por. M. Charkiewicz, *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego na gruncie art. 54 i 56 ustawy Kodeks karny skarbowy – rzeczywistość znana i nieznana*, Pr.iP. 2012, nr 12, s. 18 i n.

[685] S. Twardowski, *O wpływie wymiarowych decyzji podatkowych na metodykę prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o pranie brudnych pieniędzy*, (w:) *Praktyczne elementy zwalczania przestępczości zorganizowanej i terroryzmu*, L. K. Paprzycki (red.) i Z. Rau (red.), Warszawa 2009, s. 902.

zobowiązania podatkowego czy jego wysokości, rodzą po stronie podatnika określone skutki finansowe, zapadają w trybie odrębnych przepisów, przewidujących ich instancyjną kontrolę, w tym nadzwyczajny środek zaskarżenia, zatem należy je potraktować jako rozstrzygnięcie „kształtujące stosunek prawny" w rozumieniu art. 8 § 2 k.p.k.[686] Według drugiego poglądu samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego nie uprawnia do dokonywania dowolnych ustaleń w zakresie obowiązku podatkowego, jednak nie można bez zastrzeżeń zaaprobować poglądu, że skoro ustalenie istnienia tego obowiązku lub braku powinności oraz wysokości podatku należy do organów skarbowych pod kontrolą sądu administracyjnego, zapadające w odnośnym postępowaniu decyzje należy traktować jako kształtujące stosunek prawny i uważać za wiążące w postępowaniu karnym[687]. Podobny pogląd wyrażono w literaturze, uznając dodatkowo, że nawet finansowy organ postępowania przygotowawczego, który jest z zasady także organem podatkowym, nie może na potrzeby prowadzonego postępowania dokonać określenia wysokości uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie kwoty podatku, pozbawiając organ, zgodnie z tym stanowiskiem, możliwości sporządzenia i złożenia aktu oskarżenia przed zakończeniem postępowania podatkowego[688].

O prawnej możliwości dokonania określenia wysokości uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie powinny jednak rozstrzygać regulacje dotyczące prowadzenia postępowania karnego skarbowego. Mowa tutaj w szczególności o art. 8 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s., w których uregulowano zasadę samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego. Zgodnie z tą zasadą sąd karny samodzielnie kształtuje zarówno faktyczną, jak i prawną podstawę każdego rozstrzygnięcia[689]. Dotyczy to zarówno rozstrzygnięcia w zakresie głównego przedmiotu procesu, czyli odpowiedzialności prawnej oskarżonego, jak i rozstrzygnięć incydentalnych. Sąd karny nie powinien być związany rozstrzygnięciami danej kwestii w szczególności przez organy administracyjne. Niezależność powinna być rozumiana szeroko, zarówno w zakresie oceny prawnej faktów, jak i ustaleń faktycznych[690]. Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego nie upoważnia do respektowania poglądów czy też rozstrzygnięć innych sądów lub organów[691]. Niedopuszczalne jest opieranie się przy

---

[686] Post. SA w Lublinie z 17.6.2009 r., sygn. II AKz 334/09, LEX nr 513121.
[687] Wyrok SA w Krakowie z 20.4.2000 r., sygn. II AKa 32/00, Legalis nr 70549; L. K. Paprzycki (red.), S. Steinborn, J. Grajewski, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 72.
[688] M. Charkiewicz, *Samodzielność jurysdykcyjna…*, s. 18–24.; pogląd przeciwny P. Lewczyk, *Zakres związania sądu karnego decyzją podatkową*, PS 2013, nr 4, s. 95.
[689] P. Hofmański, *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego*, Katowice 1988, s. 85.
[690] J. Skorupka (red.), *Kodeks...*, s. 43.
[691] Wyrok SA w Gdańsku z 19.5.2010 r., sygn. II AKa 117/10, POSAG 2010, nr 3, poz. 2.

dokonywaniu ustaleń faktycznych na ustaleniach innego organu procesowego, a więc niejako „przejmowanie" ustaleń tego organu. Sąd musi dokonać własnych ocen przeprowadzonych przez siebie dowodów, a ich ocena dokonana poprzednio przez inny organ nie może być dla niego wiążąca[692]. Ograniczenia samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego przewiduje art. 8 § 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), a dotyczą one rozstrzygnięć sądu (a nie innych organów) kształtujących prawo lub stosunek prawny (a więc innych niż orzeczenia deklaratywne).

W literaturze dominuje stanowisko, że chociaż rozstrzygnięcie organu podatkowego może stanowić przesłankę odpowiedzialności karnej, wynikającą ze znamion czynu zabronionego, to jednak odrzuca się stanowisko, że decyzje wymiarowe organów podatkowych wiążą sądy karne co do ustaleń faktycznych i prawnych[693]. Sąd karny jest uprawniony do samodzielnego określenia wysokości zobowiązania podatkowego na potrzeby prowadzonej sprawy karnej skarbowej – uprawnienie do orzekania w sprawach odpowiedzialności za przestępstwa karne skarbowe[694]. Ustalenia sądu są niezależne od ustaleń dokonanych przez organ podatkowy i mają zastosowanie wyłącznie w prowadzonej sprawie karnej skarbowej. Nie prowadzą one do zmiany rozstrzygnięć na gruncie zobowiązań podatkowych, wskutek wydania przez organ podatkowy decyzji i jej uprawomocnienia się. Uzasadnieniem jest w szczególności obowiązywanie odmiennej terminologii dotyczącej należności publicznoprawnych. W prawie podatkowym należność podatkowa jest określana jako „wymagalne zobowiązania podatkowe", natomiast na gruncie prawa karnego skarbowego przestępstwa lub wykroczenia, których znamieniem jest uszczuplenie należności publicznoprawnej, są określone jako „uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna". Pojęcia występujące w prawie podatkowym oraz w prawie karnym skarbowym nie muszę być tożsame. Ustalenie wartości wymagalnego zobowiązania podatkowego nie musi oznaczać, iż dokonano ustalenia uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej.

---

[692] Post. SN z 1.9.2010 r., sygn. IV KK 78/10, Biul.PK 2010, nr 4, poz. 12.

[693] T. Grzegorczyk, *KPK. Komentarz*, t. I, Warszawa 2014, s. 85; D. Swiecki, *KPK. Komentarz*, t. I, Warszawa 2013, s. 67; L. Paprzycki (red.), S. Steinborn, J. Grajewski, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2013, s. 71–72.

[694] U. Doniec, A. Koziara, *Samodzielność jurysdyckcyjna sądu karnego w zakresie decyzji kreujących zobowiązania podatkowe*, (w:) *Z problematyki funkcji procesu karnego*, T. Grzegorczyk (red.), J. Izydorczyk (red.), R. Olszewski (red.), Warszawa 2013, s. 650; M. Wąsek-Wiaderek, *Zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu*, (w:) *System Prawa Karnego Procesowego*, t. III, P. Wiliński (red.), Warszawa 2014, s. 1329.

Akceptacja stanowiska, w myśl którego ustalenie istnienia obowiązku oraz wysokości zobowiązania podatkowego należałoby wyłącznie do organów skarbowych, prowadziłaby do sytuacji, w której w pewnych kategoriach spraw, znamiennych uszczupleniem, sąd karny nie mógłby samodzielnie rozstrzygnąć o przedmiocie ochrony prawnokarnej[695]. Taka sytuacja dotyczyłaby także podatnika jako osoby podejrzanej w procesie karnym skarbowym, ponieważ decyzje organu podatkowego miałyby wiązać sąd karny, a podatnik nie dysponowałby już środkiem zaskarżenia decyzji podatkowej, tylko mógłby wnosić o wznowienie postępowania podatkowego[696].

Pomiędzy wymagalnym zobowiązaniem podatkowym określonym w prawomocnej decyzji podatkowej a pojęciem uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku, należności publicznoprawnej w kontekście wyczerpania znamion konkretnych przestępstw lub wykroczeń karnoskarbowych istnieje jednak zależność co do zasady chronologiczna. Postępowanie podatkowe jest zwykle wszczynane jako pierwsze i jest traktowane jako źródło informacji o popełnionym przestępstwie lub wykroczeniu, a także dostarcza materiału dowodowego. Dlatego ze względów praktycznych dokonane przez organy podatkowe ustalenia faktyczne, a także oceny prawne w zakresie naruszenia obowiązku podatkowego są wykorzystywane w szczególności na potrzeby sporządzenia aktu oskarżenia. Postępowanie przygotowawcze prowadzone przez organ ścigania nie jest ponadto objęte zasadą wyrażoną w art. 8 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. Dlatego argumenty związane z samodzielnością jurysdykcyjną sądu karnego, choć zasadne, mogą nie mieć istotnego znaczenia, jeśli chodzi o etap przygotowawczy postępowania i sporządzenie aktu oskarżenia, w oparciu o ustalenia faktyczne i prawne poczynione w postępowaniu podatkowym. Ustalenia poczynione na gruncie postępowania podatkowego mogą być szczególnie istotne w przypadku złożonych przestępstw, o charakterze międzynarodowym, dotyczącym wyłudzeń podatku od towarów i usług. Organ podatkowy posiadający bazę podatników oraz wgląd w ich transakcje, włącznie z danymi dotyczącymi stron tych transakcji na podstawie plików JPK, może zdecydowanie sprawniej ustalić stan faktyczny podmiotów wyłudzających podatek od towarów i usług niż organ prowadzący postępowanie karne skarbowe. Narzędzia zautomatyzowanej analizy, jakim są pliki JPK, mogą natomiast przybliżyć do postępowania podatkowego, charakteryzującego się jawnością (por. art. 121,

[695] J. Duży, *Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku,* Prok. i Pr. 2014, nr 1, s. 110.
[696] Por. P. Lewczyk, *Zakres związania sądu karnego decyzją podatkową*, PS 2013, nr 4, s. 95.

280, 285, 288, 289, 292 o.p.), element tajności, charakteryzujący postępowanie karne na etapie przygotowawczym. Organ podatkowy bez udziału podatnika wykorzystuje zebrane pliki JPK od wszystkich podatników i poddaje je analizie przy zastosowaniu narzędzi informatycznych. Pozyskane w ten sposób dowody, w których pozyskaniu nie bierze on udziału z uwagi na specyfikę tych narzędzi, mogą być traktowane jako szczególnie istotne dla sporządzenia aktu oskarżenia. Ta forma gromadzenia dowodów wskazuje na wpływ postępowania podatkowego na postępowanie karne skarbowe.

W związku ze sporządzeniem aktu oskarżenia, w którym powinno się wskazać wartość należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym (por. art. 53 § 27 k.k.s.), pojawia się kwestia uwzględnienia odsetek od należności podatkowych (por. art. 53 o.p.). Odsetki powinny być zaliczane do należności publicznoprawnych[697] i wskazane jako opis czynu zawarty w treści aktu oskarżenia. Z uwagi na złożoność zasad kalkulacji tych odsetek, przewidzianych przepisami o.p., obowiązek ten będzie spoczywał na organie podatkowym. W związku z tym oskarżyciel przed sporządzeniem aktu oskarżenia będzie w praktyce oczekiwał na decyzję podatkową, aby ustalić dokładny stan faktyczny na moment złożenia tego aktu, chociaż przepisy takiego wymogu nie stawiają.

Artykuł 155 § 7 k.k.s. wskazuje, że do aktu oskarżenia prokurator lub finansowy organ postępowania przygotowawczego dołącza wniosek o nałożenie odpowiedzialności posiłkowej, jeżeli ustalono istnienie podstaw tej odpowiedzialności, określonych w art. 24 § 1 i 2 k.k.s., a także wniosek o zobowiązanie określonego podmiotu do zwrotu na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego zarzucanego oskarżonemu, jeżeli ustalono istnienie podstaw do nałożenia takiego obowiązku, wskazanych w art. 24 § 5 k.k.s., załączając do tych wniosków materiał dowodowy ich dotyczący. Kompetencję do złożenia tych wniosków posiada wyłącznie prokurator lub finansowe organy postępowania. Literalne brzmienie przepisu art. 155 § 7 k.k.s. świadczy o tym, że organy uprawnione mają obowiązek dołączenia analizowanych wniosków, jeżeli istnieją ku temu przesłanki[698]. Wynika to między innymi z konieczności realizacji finansowego celu postępowania karnego skarbowego, przewidzianego w art. 114 k.k.s., prowadzącego do usprawnienia egzekucji należności publicznoprawnych uszczuplonych czynem zabronionym.

---

[697] Tak F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy*, t. I, Kraków 2006, s. 278; pogląd przeciwny P. Lewczuk, *Problematyka odsetek w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2014, nr 2, s. 121.
[698] Odmiennie co do fakultatywności złożenia wniosku: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 1332.

Wnioski te dołącza się do aktu oskarżenia wraz z odpisami dla oskarżonego i podmiotów, których dotyczą, powiadamiając o ich złożeniu.

4. Wniosek o zgodę na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności

Wniosek o zgodę na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności został przeanalizowany w rozdziale V, w związku z tym niniejszy podrozdział zostanie ograniczony do wskazania cech tego wniosku jako surogatu skargi głównej, prowadzącego do zakończenia postępowania przygotowawczego. W odróżnieniu od skargi głównej, wniosek o zgodę na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności ma charakter umowy pomiędzy władzą – organem prowadzącym postępowanie przygotowawcze a sprawcą. Organ zobowiązuje się skrócić do minimum postępowanie, gdy sprawca zgłosi wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności[699]. Zakończenie procedury dobrowolnego poddania się odpowiedzialności następuje po wydaniu postanowienia o zezwoleniu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności[700].

Wniosek składany przez organ zastępuje akt oskarżenia, który nie jest już sporządzany przez finansowy organ postępowania i rozpoczyna kolejny, jurysdykcyjny etap. Faza ta jest określana w literaturze jako decyzyjna[701]. W kwestii udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności sąd orzeka niezwłocznie na posiedzeniu. Jeżeli sąd uwzględni wniosek finansowego organu postępowania, określa odpowiedzialność sprawcy za popełniony czyn w formie wyroku[702]. Nieuwzględnienie wniosku w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności następuje w formie postanowienia[703].

Porównanie wniosku w sprawie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności z wnioskiem dołączanym do aktu oskarżenia o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy w zakresie korzyści dla oskarżonego wskazuje na istotną różnicę dla oskarżonego w przypadku tego pierwszego. Skazanie w trybie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności powoduje, że skazanie nie jest rejestrowane w Krajowym Rejestrze Karnym. Uzasadnia to

---

[699] D. Świecki, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w kodeksie karnym skarbowym*, PS 2001, nr 3, s. 83 i n.
[700] G. Skowronek, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności na gruncie Kodeksu Karnego Skarbowego*, Prok. i Pr. 2005, nr 3, s. 156.
[701] M. Tużnik, *Postępowanie w przedmiocie udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w postępowaniu karnym skarbowym*, Ius Novum 2012, nr 1, s. 95.
[702] Przed nowelizacją art. 148 k.k.s. na podstawie ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 178, poz. 1479, sąd orzekał w przedmiocie wniosku w drodze postanowienia.
[703] M. Tużnik, *Postępowanie*…, s. 95.

wysoką częstotliwość występowania o skazanie w tym trybie przez sprawców, którzy zwykle chcą uniknąć śladów skazania w sprawach o przestępstwa skarbowe. W roku 2016 w sprawach karnych skarbowych skierowano 12 428 wniosków w sprawie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, natomiast w 89 374 sprawach skierowano do sądu akt oskarżenia[704]. Analiza danych pokazuje, że w 12,2% tych spraw zastosowano wniosek o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. W sprawach zakończonych w formie konsensualnej zakończono także postępowania podatkowe wraz ze ściągnięciem należności. Warunkiem zawarcia porozumienia jest bowiem uiszczenie należności publicznoprawnych uszczuplonych w związku z przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym, których dotyczy wniosek o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Sprawca uiszczając te należności, nie kwestionuje decyzji podatkowej, która staje się prawomocna.

5. Skazanie bez rozprawy

W powszechnej procedurze karnej prokurator może dołączyć do aktu oskarżenia wniosek o wydanie na posiedzeniu wyroku skazującego i orzeczenie uzgodnionych z oskarżonym kar lub innych środków przewidzianych za zarzucany mu występek, uwzględniających też prawnie chronione interesy pokrzywdzonego, jeżeli okoliczności popełnienia przestępstwa i wina oskarżonego nie budzą wątpliwości, oświadczenia dowodowe złożone przez oskarżonego nie są sprzeczne z dokonanymi ustaleniami, a postawa oskarżonego wskazuje, że cele postępowania zostaną osiągnięte (art. 335 § 2 k.p.k.). Jest to druga, obok składanej w miejsce aktu oskarżenia, forma wniosku o skazanie bez rozprawy, zwana w doktrynie „trybem konsensualnym zwykłym”[705].

W postępowaniu karnym skarbowym skazanie bez przeprowadzenia rozprawy jest uregulowane w sposób autonomiczny w art. 156 k.k.s. i stanowi *lex specialis* w stosunku do analogicznej instytucji z art. 335 k.p.k.[706] Przepisy przewidują tylko jedną formę wniosku, składaną wraz z aktem oskarżenia. Dla wystąpienia z wnioskiem o skazanie na gruncie k.k.s. jest wymagane, aby okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie budziły wątpliwości, a postawa oskarżonego wskazywała, że cele postępowania zostaną osiągnięte. Odrębność

[704] Opracowanie własne na podstawie ankiety skierowanej do Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej MF.
[705] K. Boratyńska, P. Czarnecki, A. Górski, M. Królikowski, A. Sakowicz, M. Warchoł, A. Ważny, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 772.
[706] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 1341.

instytucji obowiązującej na gruncie k.k.s. zwraca zwłaszcza uwagę po zmianach w k.p.k. wprowadzonych nowelizacjami wrześniową oraz lutową, po których przewiduje się dwie formy wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy. Do tego czasu instytucja z art. 156 k.k.s. stanowiła odpowiednik instytucji uregulowanej w art. 335 k.p.k. i zawierała analogiczne przesłanki stosowania tego trybu.

W postępowaniu karnym skarbowym uprawnienie do wystąpienia z wnioskiem o skazanie bez rozprawy nie stanowi wyłącznej kompetencji prokuratora, ponieważ z wnioskiem może wystąpić również finansowy organ postępowania przygotowawczego (art. 156 § 1 k.k.s.). Zasady dołączania do aktu oskarżenia wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy są analogiczne, jak w przypadku sporządzania i składania aktu oskarżenia (art. 155 § 3 zd. 1 k.k.s.). Oznacza to, że w sprawach o przestępstwa skarbowe, w których organ finansowy prowadzi śledztwo lub dochodzenie objęte nadzorem prokuratora, może on sporządzić wniosek o skazanie bez rozprawy i dołączyć go do aktu oskarżenia, który wraz z wnioskiem wymaga zatwierdzenia przez prokuratora. Jeżeli wniosek o skazanie bez rozprawy ma być składany wraz z aktem oskarżenia sporządzonym samodzielnie i wniesionym przez organ finansowy, czyli w postępowaniu prowadzonym w formie dochodzenia nieobjętego nadzorem prokuratora, to finansowy organ postępowania przygotowawczego może dołączyć do aktu oskarżenia wniosek o skazanie bez rozprawy (art. 156 k.k.s.). W tym przypadku prokurator nie jest już organem zatwierdzającym zarówno akt oskarżenia, jak i wniosek. Takie same zasady obowiązują w sprawach o wykroczenia skarbowe, w których organ finansowy może samodzielnie obok aktu oskarżenia sporządzić wniosek o skazanie bez rozprawy i wnieść go wraz z aktem oskarżenia.

Wniosku o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy nie mogą złożyć inne poza prokuratorem oraz finansowymi organami postępowania organy (art. 156 § 1 k.k.s.)[707].

W art. 156 § 2 k.k.s. zawarto propozycje wymiaru kary, jakie mogą zostać zawarte we wniosku prokuratora lub finansowego organu postępowania o skazanie bez rozprawy. Propozycje te obejmują:

– wymierzenie oskarżonemu kary z nadzwyczajnym jej złagodzeniem,
– orzeczenie środka karnego w postaci: przepadku przedmiotów, ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów, przepadku korzyści majątkowej, ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, zakazu

[707] H. Skwarczyński, *Prokurator w karnoskarbowym postępowaniu przygotowawczym*, Prok. i Pr. 2002, nr 3, s. 88; *idem*, *Udział Policji w postępowaniu karnym skarbowym*, Przegląd Policyjny 2001, nr 3, s. 119.

prowadzenia określonej działalności gospodarczej, wykonywania określonego zawodu lub zajmowania określonego stanowiska, podania wyroku do publicznej wiadomości, pozbawienia praw publicznych,

– odstąpienie od wymierzenia kary i
– warunkowe zawieszenia wykonania kary.

Wymienienie w art. 156 § 2 k.k.s. tych instytucji nie oznacza, że zastosowanie którejkolwiek z nich jest warunkiem koniecznym złożenia przez prokuratora lub finansowy organ postępowania przygotowawczego wniosku o skazanie bez rozprawy[708].

Dla finansowego organu postępowania złożenie wniosku oznacza usprawnienie postępowania przygotowawczego, wniosek taki bowiem może być zamieszczony w akcie oskarżenia, natomiast uzasadnienie wniosku może zostać ograniczone do wskazania przesłanek uzasadniających wniosek, a zatem do wskazania dowodów świadczących o tym, że okoliczności popełnienia czynu i wina oskarżonego nie budzą wątpliwości oraz że cele postępowania zostaną osiągnięte bez przeprowadzenia rozprawy (art. 156 § 3 k.k.s. w zw. z art. 335 § 3 k.p.k.).

Treść przepisu art. 156 § 1 k.k.s. wskazuje, że wskutek złożenia wniosku może dojść wyłącznie do wydania wyroku skazującego, a nie do – na przykład – warunkowego umorzenia postępowania. Stanowisko zaprezentowane w literaturze potwierdza jeden rodzaj orzeczenia skazującego, który może być wydany wskutek złożenia analizowanego wniosku[709].

Skutkiem nieuwzględnienia wniosku złożonego wraz z aktem oskarżenia (tryb konsensualny zwykły) może być zwrot wniosku (art. 335 § 4 zd. 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Badania prowadzone nad wykorzystaniem instytucji w sprawach karnych skarbowych pokazują, że jej stosowanie jest ograniczone[710]. Wynika to przede wszystkim z dominującej roli, jaką odgrywa inna instytucja konsensualnego kończenia postępowania – dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, która przewiduje, że prawomocny wyrok o zezwoleniu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie podlega wpisowi do

---

[708] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 1344; odmiennie A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego*, Warszawa 2003, s. 67.

[709] P. Gensikowski, *Instytucja przewidziana w art. 335 k.p.k. a warunkowe umorzenie postępowania karnego*, Kwartalnik KSSiP 2014, z. 4(15), s. 5–12.

[710] A. R. Światłowski, *Model postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe – próba oceny i kierunki zmian*, (w:) *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian. Materiały z ogólnopolskiej konferencji naukowo-szkoleniowej zorganizowanej przez Katedrę Kryminologii i Prawa Karnego Gospodarczego Uniwersytetu Wrocławskiego 17 grudnia 2010 r.*, Z. Siwik (red.), Wrocław 2010, s. 95; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie…*, s. 67.

Krajowego Rejestru Karnego. Ta ostatnia korzyść może przesądzać o wyborze tego trybu przez sprawców. Skorzystanie z trybu skazania bez rozprawy może być istotne jedynie dla sprawców, którzy są wykluczeni z objęcia trybem dobrowolnego poddania się odpowiedzialności z uwagi na negatywne przesłanki zawarte w art. 17 § 2 k.k.s., w szczególności – kiedy popełnione przestępstwo skarbowe zagrożone jest karą ograniczenia wolności albo karą pozbawienia wolności. Takich ograniczeń, jak w powyższym przepisie nie przewiduje tryb dotyczący skazania bez rozprawy, który dotyczy każdego sprawcy przestępstwa, choć motywem do wystąpienia z tym wnioskiem powinno być zachowanie podejrzanego, polegające na współpracy z organami ścigania[711]. Finansowe organy postępowania mogą skłaniać do współpracy sprawców najcięższych przestępstw, wykluczonych z możliwości zastosowania wobec nich instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności z uwagi na ograniczenia wynikające z art. 17 § 2 k.k.s., wykorzystując możliwości zmniejszenia sankcji przy zastosowaniu instytucji skazania bez przeprowadzenia rozprawy.

Finansowy organ postępowania, na co wskazuje art. 156 § 1 k.k.s., uzgadnia z oskarżonym kary lub środki karne, a więc treść dołączanego do aktu oskarżenia wniosku. Uzgodnienie warunków wystąpienia z wnioskiem o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy powoduje, że z zasady działania oskarżyciela publicznego w sposób zgodny z prawem, jak i z zasadą dotrzymywania zawartych umów, zawartą w dyrektywie uczciwego procesu, jest on związany tym uzgodnieniem, a zatem musi dołączyć do aktu oskarżenia wniosek z art. 156 § 1 k.k.s.[712] Sąd, do którego złożono wniosek o skazanie bez rozprawy, z zasady nie jest związany ustaleniami pomiędzy organem a sprawcą[713]. Jest to istotna różnica w stosunku do ustaleń z negocjacji z organem w ramach instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności.

W przypadku tej instytucji sąd nie może bowiem modyfikować uzgodnionych we wniosku kar lub środków karnych. W przypadku postępowania, w którym złożono wniosek o skazanie bez przeprowadzenia rozprawy, sąd może zmienić ustalenia, które poczynił organ ze sprawcą.

---

[711] R.A. Stefański, *Skazanie bez rozprawy w znowelizowanym kodeksie postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2003, nr 6, s. 19.
[712] R. A. Stefański, *Skazanie bez rozprawy...*, s. 21.
[713] Por. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks...*, s. 1346.

Wskutek negocjacji prowadzonych pomiędzy sprawcą a oskarżonym można ustalić fakty o dokonanym przestępstwie[714]. Organ prowadzący negocjacje ma uprawnienia w zakresie żądania regresu odpowiedzialności sprawcy, ponieważ orzeczenie wobec sprawcy kary lub środka karnego wskazanych w art. 156 § 2 k.k.s. nie jest obowiązkowe. Jednak wskutek zastosowania instytucji skazania bez przeprowadzenia rozprawy zostaje zrealizowana funkcja warunku prognostycznego, polegająca na zabezpieczeniu w postępowaniu karnym finansowych celów postępowania, określonych w art. 114 k.k.s.[715] Dlatego w art. 156 § 3 k.k.s. zastrzeżono, że jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, a nie została ona w całości uiszczona, sąd uzależnia uwzględnienie wniosku o skazanie bez rozprawy od uiszczenia tej wymagalnej należności w całości w wyznaczonym terminie.

W tym miejscu pojawia się istotne zagadnienie rozdziału odpowiedzialności karnej skarbowej i podatkowej, w szczególności w przypadku podatników opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób prawnych, co ogranicza praktyczne zastosowanie analizowanej instytucji w sprawach karnych skarbowych, w szczególności w porównaniu z analogiczną instytucją przewidzianą w art. 335 k.p.k. Ta ostania nie przewiduje bowiem wymogu konieczności uiszczenia należności publicznoprawnej, z uwagi na inny przedmiot ochrony powszechnego prawa karnego. Należy pamiętać o tym, że w szczególności w przypadku osób prawnych, opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób prawnych, zobowiązana do zapłaty jest spółka, a nie osoby piastujące w spółce określone stanowiska. Przepisy dotyczące skazania bez przeprowadzenia rozprawy w celu zastosowania tej instytucji w stosunku do oskarżonych wymagają uiszczenia należności publicznoprawnej wymagalnej od spółki. Ten warunek może być w praktyce trudny do spełnienia, zwłaszcza że krąg podmiotów odpowiedzialnych jak sprawca, określony w art. 9 § 3 k.k.s., może być u danego podatnika, u którego stwierdzono uszczuplenie należności publicznoprawnej, dość szeroki. Wystarczy bowiem, że organy spółki są wieloosobowe, co jest zasadą w spółkach prawa kapitałowego, a jedna z osób odpowiedzialnych jak sprawca nie będzie się godzić na poddanie odpowiedzialności bez przeprowadzenia rozprawy. Osoba odpowiedzialna jak sprawca na podstawie art. 9 § 3 k.k.s. może także kwestionować wydaną w sprawie decyzję podatkową w imieniu podatnika, która nie stanie się przez to prawomocna (por. art. 239a

[714] Zob. opinię na temat negocjacji z organem w: W. Jasiński, *Instytucje skazania bez rozprawy (art. 335 k.p.k.) oraz dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej (art. 387 k.p.k.) na tle naczelnych zasad procesu karnego*, Prok. i Pr. 2005, nr 9, s. 17.
[715] L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks...*, s. 953.

o.p.) i na jej podstawie nie zostanie uiszczone ani wyegzekwowane zobowiązanie publicznoprawne wymagane przez art. 156 § 3 k.k.s. do zastosowania trybu o skazanie bez rozprawy. Wydaje się zatem, że jedynym rozwiązaniem w przypadku rozdziału podmiotu zobowiązanego do zapłaty uszczuplonego podatku (w przypadku osób prawnych), i osób odpowiedzialnych jak sprawca na podstawie art. 9 § 3 k.k.s., mającym na celu uwzględnienie przez sąd wniosku, jest prowadzenie wspólnych negocjacji ze wszystkimi sprawcami, aby ustalić i zaakceptować sposób uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej. Każdy ze sprawców może zgodę na skazanie w analizowanym trybie cofnąć, co prowadzi do dyskwalifikacji stosowania tego trybu. Warto podkreślić, że częściej stosowana w praktyce instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności ogranicza cofnięcie wniosku co do poddania się tej instytucji przed upływem miesiąca od jego złożenia, także po wniesieniu go do sądu przez finansowy organ postępowania (art. 142 k.k.s.). W związku z tym instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności skuteczniej prowadzi do zakończenia postępowań podatkowych oraz realizuje cel finansowy postępowań karnych skarbowych.

Rozdział IX
Skutki wszczęcia postępowania karnego skarbowego dla zobowiązań podatkowych

1. Instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego

Przedawnienie to zdarzenie prawne, którego kluczowym elementem jest upływ czasu. Instytucja ta ma z założenia służyć ochronie pewności obrotu prawnego oraz usunięciu stanu niepewności, chociaż dzieje się to ze szkodą dla uprawnionego. Ograniczony termin przedawnienia ma aktywizować wierzyciela do wykonywania swego prawa. Skutkiem prawnym przedawnienia jest wygaśnięcie możliwości dochodzenia przez wierzyciela należności. Zgodnie z art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przepis ten pozwala zatem na nieefektywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, czyli bez konieczności jego zapłaty, pod warunkiem upływu odpowiedniego czasu od momentu powstania wymagalności zobowiązania. Po upływie określonego okresu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa łącznie z odsetkami za zwłokę od należności podatkowej. Wygaśnięcie następuje z mocy prawa, bez konieczności wydawania jakiejkolwiek decyzji czy rozstrzygnięcia (art. 59 § 1 pkt 3 o.p.). Przestaje istnieć stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem a wierzycielem podatkowym. Wierzyciel, pomimo że nie został niezaspokojony, nie ma już podstaw do egzekwowania zobowiązania podatkowego, które wygasło. W sytuacji dobrowolnego spełnienia tego zobowiązania przez podatnika powstałaby nadpłata podlegająca zwrotowi.

Przedawnienie unormowane w o.p. różni się istotnie od przedawnienia w prawie cywilnym, gdyż prowadzi do wygasania zobowiązań. W prawie cywilnym po upływie terminu przedawnienia zobowiązanie istnieje nadal, tyle że jako zobowiązanie naturalne. Dłużnik, który wykonałby powyższe świadczenie, nie mógłby żądać jego zwrotu. Skutki przedawnienia zobowiązania podatkowego w prawie podatkowym są zatem znacznie dalej idące. Przedawnionego zobowiązania cywilnoprawnego nie można jednak dochodzić skutecznie w postępowaniu sądowym[716]. Inny jest także moment, od którego jest liczony

[716] Por.: L. Etel (red.), *System prawa podatkowego*, t. 3: *Prawo daniowe*, Warszawa 2010, s. 560–561; R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002, s. 92–93.

termin przedawniania, ponieważ w prawie cywilnym jest to termin wymagalności zobowiązania (art. 120 § 1 k.c.), natomiast w zobowiązaniach podatkowych termin ten jest zwykle przesuwany na początek kolejnego roku (art. 70 § 1 o.p.). Termin okresu przedawnienia ma charakter minimalny, nie może być ani odroczony (art. 48 o.p.) przez organ podatkowy, ani też przedłużony przez Ministra Finansów (art. 50 o.p.). Jest to termin materialnoprawny, przez co nie znajduje do niego zastosowanie instytucja przywrócenia terminu.

Początkiem biegu terminu przedawnienia jest pierwszy dzień roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku. Zasadnicze znaczenie ma zatem ustalenie terminu płatności zobowiązania podatkowego, co jest istotne zwłaszcza przy podatkach dochodowych, gdzie termin złożenia zeznania upływa z końcem trzeciego miesiąca roku następującego po roku podatkowym (podatek dochodowy od osób prawnych) albo 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym (podatek dochodowy od osób fizycznych). Termin przedawnienia rozpoczyna bieg od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym powinny być złożone zeznania podatkowe traktowane jako termin zapłaty podatku. Jest to istotna uwaga wskazująca, że potencjalny czyn kwalifikowany jako przestępstwo lub wykroczenie związane z danym rozliczeniem może mieć miejsce znacznie wcześniej niż rozpoczęcie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Powyższe powoduje, że podany 5-letni termin może się efektywnie wydłużyć o rok i 4 miesiące od momentu złożenia deklaracji i o kolejny rok od momentu popełnienia czynu. W podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym zobowiązania mają charakter miesięczny, przez co rozpoczęcie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje co do zasady wcześniej niż w podatkach dochodowych.

Celem instytucji przedawnienia w prawie podatkowym jest zagwarantowanie podatnikom, że po upływie określonego w ustawie czasu nie będą narażeni na jakiekolwiek działania ze strony organów podatkowych zmierzające do określania i egzekwowania od nich należności podatkowych. Dlatego dla tej instytucji zasadnicze znaczenie ma określenie terminu, po jakim ustawodawca przewiduje skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, oraz określenie przesłanek powodujących zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia, które mają bezpośredni wpływ na długość okresu, w którym zobowiązanie podatkowe jest wymagalne i może być przez organy państwa dochodzone.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych z racji skutków dla Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego nie jest bezwzględne, jeśli chodzi o termin, w którym

miałoby nastąpić. Termin ten podlega bardzo istotnym ograniczeniom związanym z zawieszeniem jego biegu. Przedawnienie zobowiązania oraz jego zawieszenie wymaga ustalenia odpowiedniego kompromisu pomiędzy interesami dłużnika (podatnika) a interesami wierzyciela (Skarbu Państwa).

Przypadek zawieszenia zawarty w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest przedmiotem analizy w tym podrozdziale[717]. Zgodnie z powołanym przepisem bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. W kontekście daleko idących skutków wywołanych zawieszeniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego trzeba także przeanalizować sytuację organu podatkowego prowadzącego postępowanie podatkowe. Jeżeli organ ten w wyniku przeprowadzonego postępowania kontrolnego stwierdzi, że zobowiązanie podatkowe zadeklarowane przez podatnika zostało określone w nieprawidłowej wysokości, to powinien po przeprowadzeniu postępowania wydać decyzję, w której określi jego faktyczną wartość. Decyzja taka ma charakter decyzji deklaratoryjnej, co oznacza, że nie tworzy nowego zobowiązania, lecz dokonuje jego określenia w prawidłowej wysokości. Podatnik zobowiązany jest do zapłaty różnicy kwoty podatku wynikającej z decyzji wraz z odsetkami od dnia następnego po terminie wymagalności płatności (art. 53 § 1 o.p.). Decyzję określającą wysokość podatku inną niż deklarowana przez podatnika urząd skarbowy może wydać do momentu, w którym nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego. Wynika to z treści przepisu art. 70 § 1 o.p., a także znajduje potwierdzenie w orzecznictwie[718]. Ponadto żaden przepis o.p. nie przewiduje, że wydanie decyzji wymiarowej lub wszczęcie postępowania podatkowego przez organ podatkowy wpływa na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Analiza przepisów art. 70–71 o.p. określających przypadki zawieszenia i przerwania biegu przedawnienia prowadzi do wniosku, że katalog ten jest zamknięty. Oznacza to, że upływ terminu przedawnienia, z zastrzeżeniem przypadków zawieszenia lub przerwania jego biegu, powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego bez względu na to, czy w ogóle wszczęto postępowanie podatkowe. Analizowany przypadek zawieszenia biegu

[717] Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują jeszcze inne przypadki przedawnienia zobowiązań, zawarte w art. 70, 70a, 70d, oraz przypadki przerwania terminu, zawarte w art. 70 § 4.
[718] Uchwała NSA z 7.12.2009 r., sygn. II FPS 5/09, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.

przedawnienia może być dla organu podatkowego jedynym sposobem na wydanie decyzji podatkowej, która jako wydana przed upływem okresu przedawnienia dawałaby podstawy wszczęcia egzekucji administracyjnej.

Rozwiązanie polegające na zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie było przewidziane w pierwotnym brzmieniu przepisów o.p. z 1997 r. Zmiany w tym zakresie zostały bowiem wprowadzone z dniem 1 stycznia 2003 r.[719] Przed tą datą w o.p. występowały tylko dwie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia, tj. wydanie przez organ podatkowy decyzji o odroczeniu terminu płatności podatku lub decyzji o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę oraz nabycie prawa do ulgi podatkowej. Postępowanie karne skarbowe było zatem zupełnie niezależne od upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wprowadzenie instytucji zawieszenia biegu przedawnienia można oceniać jako kontrowersyjne, zwłaszcza w okresie, w którym postępowania i kontrole podatkowe były wyjątkowo opieszałe, z uwagi na brak regulacji ograniczających ich długość w sposób bezwzględny. Przepisy, które w pewnym zakresie ograniczyły długość prowadzenia kontroli podatkowych, wprowadzono dopiero w drodze ustawy o swobodzie działalności gospodarczej[720], która weszła w życie z dniem 21 sierpnia 2004 r.

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wprowadzony w styczniu 2003 r.[721] przewidywał, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu w momencie wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Zakres regulacji prowadzący do jej stosowania był bardzo szeroki, z jej literalnego brzmienia można było wywnioskować, że samo wszczęcie postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, niezależnie od fazy tego postępowania oraz jego przedmiotowo-podmiotowego zakresu, prowadzi do zawieszenia biegu przedawnienia.

W uzasadnieniu do tej nowelizacji[722], która wprowadziła do prawa podatkowego analizowaną instytucję, wskazano m.in., iż „w orzecznictwie NSA kształtuje się koncepcja

---

[719] Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw Dz. U. Nr 169, poz. 1387; zob. J. Zagrodnik, *Zawieszenie przedawnienia zobowiązań podatkowych ze względu na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (zagadnienia wybrane)*, Katowice 2012, s. 165 i n.

[720] Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, Dz. U. Nr 173 poz. 1807.

[721] Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 169, poz. 1387.

[722] Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 12 września 2002 r. – o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, pkt 5, Sejm IV kadencji, druk sejmowy nr 414, http://www.senat.gov.pl.

o bezprzedmiotowości postępowania odwoławczego, po upływie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dotyczy to spraw, w których decyzja w pierwszej instancji została wydana przed upływem okresu przedawnienia, a decyzja organu odwoławczego wydawana jest po upływie okresu przedawnienia. Skutkiem przyjęcia takiej koncepcji jest pozbawienie organu odwoławczego możliwości wykonania jego podstawowego zadania tj. merytorycznej weryfikacji decyzji organu pierwszej instancji. Problem ten istnieje również wtedy, gdy przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania zostaje wydana decyzja ostateczna, a NSA uchyla (unieważnia) decyzję po upływie okresu przedawnienia. Po uwzględnieniu długotrwałości postępowania przed NSA, kontrola legalności decyzji dokonywana przez NSA traciłaby sens, skoro organy podatkowe byłyby pozbawione możliwości wydania nowej, prawidłowej decyzji i zakończenia postępowania."

Wszczęcie procesu cywilnego przerywa bieg przedawnienia roszczenia (art. 123 k.c.). Postępowanie dotyczące należności celnych powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia (art. 230 § 5 i 6 Kodeksu celnego[723]). Analogicznie do tych rozwiązań wprowadzono zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na okres prowadzenia postępowania podatkowego oraz postępowania przed sądem administracyjnym, a także postępowania karnego i karnoskarbowego (art. 70 § 4 i 5 o.p.).

Ustawodawca w uzasadnieniu do zmian przepisów wprowadzających analizowaną instytucję nie odnosił się do głównego celu jej wprowadzenia, polegającego na lepszym zabezpieczeniu interesów fiskalnych państwa. Zabezpieczenie tych interesów może prowadzić także do nadużycia przedmiotowej regulacji, nie tylko z powodu instytucji zawieszenia *sensu stricto*, ale także ze względu na przepisy postępowania w sprawach karnych skarbowych.

Zasada legalizmu określona w art. 10 § 1 k.p.k., stosowanym odpowiednio w sprawach karnych skarbowych, obliguje organy ścigania do wszczęcia postępowania w razie ustalenia przez nie prawdopodobieństwa popełnienia przestępstwa ściganego z urzędu. Obowiązek wszczęcia postępowania przygotowawczego warunkuje „uzasadnione podejrzenie" i występuje wówczas, gdy informacja o jakimś zdarzeniu, w subiektywnym przekonaniu organu ścigania, wskazuje na możliwość popełnienia czynu wyczerpującego znamiona przestępstwa lub wykroczenia. Do wszczęcia postępowania finansowy organ nie musi mieć pewności, ponieważ zadaniem postępowania przygotowawczego jest m.in. ustalenie, czy został popełniony czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo. Można

[723] Por. Wyrok WSA z dnia 26.2.2010, sygn. III S/WA 1303/09, www. http://orzeczenia.nsa.gov.pl

sformułować tezę, że wszczęcie postępowania podatkowego, w którego trakcie zidentyfikowano uchybienia na gruncie prawa podatkowego, dawało co do zasady podstawy do wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej. Organ miał bowiem bardzo dobrze udokumentowany stan faktyczny potencjalnego przestępstwa lub wykroczenia, z uwagi na równoległe prowadzenie w sprawie podatkowej postępowania podatkowego, ewentualnie kontroli podatkowej albo czynności sprawdzających. Oznacza to, że zgodnie z celem wyrażonym w art. 297 § 1 pkt 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. mógł co do zasady wszcząć postępowanie w sprawie. W konsekwencji wydanie postanowienia, o którym mowa powyżej, może być zwykle wydane, ponieważ znajduje oczywiste podstawy w przepisach proceduralnych. Dodać należy, że wszczęcie postępowania w fazie *in rem* jest możliwe także w innych formach, poza typową, polegającą na wydaniu postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie. Możliwe jest przeprowadzenie wstępnych czynności zabezpieczających dowody (art. 308 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), traktowanych jako tzw. dochodzenie w niezbędnym zakresie. Do wszczęcia postępowania karnego skarbowego dochodzi w wyniku podjęcia dowodowej procesowej czynności zabezpieczającej. Czynności te prowadzą do faktycznego rozpoczęcia akcji postępowania karnego skarbowego i przyjmuje się, że wszczęcie przedmiotowych czynności jest równoznaczne z wszczęciem postępowania *in rem*, co oznacza, że bez wydania postanowienia i – w określonym stanie prawnym (przed 15 października 2013 r.[724]) – bez wiedzy strony następowało zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tezę o wszczęciu postępowania karnego skarbowego w sprawie wskutek czynności niecierpiących zwłoki potwierdza jednoznacznie art. 308 § 6 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), stanowiący, że czas trwania śledztwa lub dochodzenia liczy się od dnia pierwszej przedmiotowej czynności. W wypadkach niecierpiących zwłoki, w szczególności gdy mogłoby to spowodować zatarcie śladów i dowodów czynu zabronionego, organ postępowania przygotowawczego może przesłuchać osobę podejrzaną o popełnienie tego czynu w charakterze podejrzanego jeszcze przed wydaniem postanowienia o przedstawieniu zarzutów, jeżeli zachodzą warunki do sporządzenia takiego postanowienia. Czynność ta jako zaliczana do czynności postępowania przygotowawczego i również powinna zostać zakwalifikowana w analizowanym stanie prawnym do czynności prowadzących do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może

[724] Ustawa z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, Dz. U. poz. 1149.; por. tabelę nr 1 s. 28.

także wystąpić, jeżeli nastąpi zawiadomienie podatnika na zasadach art. 70c o.p., nawet gdy podatnik jest przesłuchiwany w charakterze świadka.

Wprowadzany do o.p. przepis art. 70 § 6 pkt 1 spotykał się z krytyką na etapie jego projektowania przez ustawodawcę. W szczególności L. Etel w opinii z dnia 8 maja 2002 r. do projektu ustawy wprowadzającej zmianę stwierdził, że proponuje się wprowadzenie bardzo niekorzystnego dla podatników rozwiązania, zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo karne skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania może skutkować tym, że wszelkie skutki opieszałości w prowadzeniu postępowania podatkowego zostaną przerzucone na podatnika[725].

Szeroki zakres przypadków, w których możliwe było zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skłonił ustawodawcę do zmiany przepisów. Od 1 września 2005 r.[726] przewidziano możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Z uzasadnienia projektu ustawy wynika, że zmiana ta ma charakter precyzujący. Uściślono i zawężono moment, w którym następuje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Skutek ten nie powinien występować w każdym przypadku wszczęcia postępowania karnego skarbowego, ale tylko takiego, które wiąże się z niewykonaniem zobowiązania, którego dotyczy zagadnienie przedawnienia[727]. Doprecyzowano zatem, że tylko postępowanie karnoskarbowe mające związek z danym zobowiązaniem może mieć wpływ na bieg terminu zawieszenia przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zmiana motywowana była koniecznością ochrony interesu indywidualnego podatnika. Uznano, że skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinno powodować nie każde postępowanie, ale tylko takie, które ściśle wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, jednak zagrożonego przedawnieniem.

[725] Przyt. za uzasadnieniem Prokuratora Generalnego z 1.07.2015, sygn. PG VIII TK 94/14 K 31/14, s. 16 uzasadnienia, https://pk.gov.pl/plik/.../e41478f3fc1f4512bc1132a66e6dbf15.pdf.
[726] Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 143, poz. 1199.
[727] Senacki projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk sejmowy nr 3019, IV kadencja) oraz rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 3417, IV kadencja), www.sejm.gov.pl.

Uzasadnienie ustawy może prowadzić do wniosku, że postępowanie karne skarbowe może być wszczynane, gdy zachodzi ryzyko przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ogólne zasady wszczynania postępowań karnych, w szczególności zasada legalizmu, w świetle uzasadnienia uznane zostały za mniej istotne. W praktyce oznaczało to, że zmiana prowadziła do zawężenia stosowania przepisów o zawieszeniu biegu przedawnienia. Zastrzeżono bowiem, że zawieszenie może nastąpić jedynie w kontekście tego konkretnego zobowiązania, a ponadto jedynie wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, a nie w sprawie karnej, mogło prowadzić do skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Usunięcie z o.p. możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego zostało pozytywnie ocenione przez przedstawicieli doktryny prawa. Zauważono, że trudno byłoby wskazać przestępstwo pozostające w tak bliskim związku funkcjonalnym z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, iż fakt popełnienia tego przestępstwa uzasadniałby zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego[728].

Nowelizacja, która nie doprecyzowała fazy postępowania karnego skarbowego powodującego zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkowała możliwością zawieszenia tego terminu we wczesnej fazie *in rem*. W literaturze prezentowano wąską wykładnię przedmiotowej regulacji. Przyjmowano, iż zgodnie z art. 5 o.p. zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonym w przepisach prawa podatkowego. W związku z tym, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia dotyczy „tego zobowiązania", a zobowiązanie podatkowe jest immanentnie związane z osobą podatnika, należałoby uznać, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia rozpoczyna się z chwilą, gdy postępowanie karne skarbowe lub karne znajduje się na etapie *in personam*, czyli znana jest osoba podejrzanego – podatnika[729]. Powyższe stanowisko nie wynikało jednak jasno z przepisów regulujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, tylko z wykładni art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 5 o.p. Literalna wykładnia art. 70 § 6 pkt 1 o.p. prowadziła do wniosku, że każde postępowanie karne lub karne

[728] B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 o.p.)*, POP 2011, nr 1, s. 17.
[729] I. Krawczyk, M. Gumola, P. Jabłonowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz do nowelizacji*, Warszawa 2006, s. 81.

skarbowe dotyczy jakiegoś konkretnego zobowiązania, które uległo uszczupleniu, nawet jeżeli nie przeszło jeszcze w fazę *in personam.* Dlatego z zasady wszczęcie postępowania prowadzi do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wykładnię tę aprobowały sądy administracyjne[730]. Warunkiem zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zdaniem sądów było wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, a zatem nie było konieczne wszczęcie postępowania karnego skarbowego przeciwko osobie. Na przykład w jednym z wyroków sąd uznał, że: „literalne brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wskazuje, iż zdarzeniem prawnym powodującym zawieszenie biegu przedawnienia jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane z niewykonaniem tego zobowiązania. Nie jest natomiast takim zdarzeniem przedstawienie zarzutów określonej osobie (*ad personam*). Dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia istotna była na gruncie orzecznictwa data wszczęcia postępowania w sprawie, związana z niewykonaniem tego zobowiązania i to z dniem wszczęcia tego postępowania następować miał skutek określony w ww. przepisie. Odnosząc to do przepisów proceduralnych, z dniem wydania postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane z niewykonaniem tego zobowiązania następować miało zawieszenie biegu przedawnienia. Stosownie do art. 303 k.p.k. w związku z art. 113 § 1 k.k.s. datą wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe jest data wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia”[731].

Orzecznictwo sądów na korzyść podatnika, w którym zawężano możliwość stosowania analizowanego przepisu o.p., było w zdecydowanej mniejszości. Przykładem może być orzeczenie[732], w którym sąd uznał, że dokonując wykładni art. 70 § 6 pkt 1 o.p., nie można poprzestać na jego wykładni językowej. Sąd w tym wyroku zauważył, że w przepisie o.p. dotyczącym zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania ustawodawca posłużył się bardzo ogólnymi formułami wszczęcia trzech kategorii postępowań: postępowania karnego, postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe, w żaden sposób nie precyzując przesłanek podmiotowych bądź przedmiotowych instytucji zawieszenia przedawnienia z uwagi na takie

[730] Wyroki: WSA w Warszawie z 25.11.2009 r., sygn. III SA/Wa 1293/09; WSA w Bydgoszczy z 8.12.2009 r., sygn. I SA/Bd 373/09; WSA w Łodzi z 18.12.2009 r., sygn. I SA/Łd 953/09; WSA w Gliwicach z 1.2.2010 r., sygn. I SA/Gl 492/09; WSA w Krakowie z 14.7.2010 r., sygn. I SA/Kr 960/10; NSA z 31.8.2010 r., sygn. I GSK 1111/09; NSA z 29.9.2010 r., sygn. I GSK 1116/09 – dostępne na stronie: http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
[731] Wyrok NSA z 29.9.2010 r., sygn. I GSK 1116/09, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
[732] Wyrok WSA w Warszawie z 26.2.2010 r., sygn. III SA/Wa 1303/09, LEX nr 592755.

wszczęcie. W szczególności nie określił, kogo lub czego mają dotyczyć wszczęte postępowania, nie określił również, czy i z czym mają mieć związek, ani – jakiego rodzaju związek ma występować, czy np. niezbędny w tej mierze jest związek o charakterze bezpośrednim, czy wystarczające jest wystąpienie choćby związku pośredniego odnoszącego się do jakiegoś zdarzenia itd. Artykuł 70 § 6 pkt 1 o.p. interpretowany literalnie oznaczałby, że norma prawna w nim wyrażona wywołuje stan zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sposób permanentny, gdyż stan taki trwa cały czas z uwagi na fakt, iż zawsze już w momencie rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia istnieją w świecie zewnętrznym jakieś wszczęte postępowania karne (śledztwa, dochodzenia), postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe czy postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe, dotyczące różnych spraw (*ad rem*) oraz różnych osób (*ad personam*), które jako takie miałoby wywoływać skutek zawieszający. W orzeczeniu tym uznano, że nie można akceptować sytuacji, w której wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie karnej albo w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego i nie odnosi się do strony podmiotowej tego zobowiązania, tj. konkretnego podatnika, miałoby być postrzegane jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane.

Ministerstwo Finansów uzasadniało celowość regulacji art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu, w którym związek z konkretnym zobowiązaniem podatkowym nie musiał być wykazywany, także po zmianach o.p., które zaczęły obowiązywać od 1 września 2005 r.[733] Powoływano się na orzecznictwo NSA, zgodnie z którym: „Uznanie zaistnienia zawieszenia biegu przedawnienia powinno w sposób pewny wynikać ze zgromadzonego materiału dowodowego. Nie jest to okoliczność, co do której można snuć domysły. Przepis art. 70 par. 6 pkt 1 o.p. jednoznacznie bowiem stanowi, że zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego zachodzi w sytuacji wszczęcia postępowania w sprawie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonywaniem tego zobowiązania. Z materiału dowodowego musi zatem wynikać ewidentny związek pomiędzy wszczętym

[733] Uzasadnienie do ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 143, poz. 1199.

postępowaniem a niewykonanym zobowiązaniem"[734]. Zdaniem MF, wyrażonym w powołanym uzasadnieniu do przepisów, zawieszenie biegu przedawnienia konkretnych zobowiązań podatkowych danego podatnika może wywołać wyłącznie ewentualny skutek w postaci wszczęcia postępowania karnego skarbowego, które odnosi się do niewywiązania się przez tego właśnie podatnika z tych konkretnych obowiązków podatkowych. Wyłącznie precyzyjne opisane w postanowieniu o wszczęciu postępowania karnego skarbowego niewykonania zobowiązania podatkowego spełnia określony w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. warunek, aby podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego wiązało się z niewykonaniem tego zobowiązania[735].

Argumentacja MF wyrażona w nowelizacji do o.p. nie jest przekonująca. Po pierwsze, z przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie wynika *expressis verbis* konieczność precyzyjnego opisania w postanowieniu o wszczęciu postępowania karnego skarbowego niewykonania tego zobowiązania. Postępowania karne skarbowe są wszczynane zanim zostanie wydana decyzja wymiarowa. Nie można więc mówić, że możliwe jest wskazanie konkretnego zobowiązania podatkowego, ponieważ takiego jeszcze nie ma. Gdyby stosować w praktyce wyjaśnienia MF, nie dochodziłoby do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, więc stanowisko przedstawione przez MF jest wewnętrznie sprzeczne. Jak wynika z analizy regulacji dotyczących wszczęcia postępowania karnego skarbowego (por. rozdział II rozprawy), w zestawieniu z praktyką wszczynania tych postępowań na podstawie informacji zgromadzonych w postępowaniu podatkowym, finansowy organ postępowania przygotowawczego co do zasady ma podstawy do wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Takie podstawy istnieją także wtedy, gdy brak jest konkretnego zobowiązania podatkowego.

Szerokie możliwości wszczęcia postępowania karnego skarbowego oraz nieściśle określony związek pomiędzy wszczęciem postępowania karnego skarbowego a zawieszeniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym do 14 października 2013 r. doprowadziły do wątpliwości co do zgodności tego przepisu z Konstytucją RP[736]. Chodzi o zgodność tego przepisu z art. 2 Konstytucji RP, z którego wynika zasada zaufania obywateli do państwa

[734] Wyrok NSA z 6.11.2014 r., sygn. I GSK 297/13, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
[735] Pismo MF z 29.05.2015 r., nr PK4.8020.1.2015, (w:) stanowisko Marszałka Sejmu w sprawie sygn. akt K 31/14 z 21.1.2016, s. 22. http://orka.sejm.gov.pl/stanowiskaTK.nsf/nazwa/Stanowisko_K_31_14/$file/Stanowisko_K_31_14.pdf.
[736] B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, ZNSA 2011, nr 1, s. 9–17.

i prawa. Artykuł 70 § 6 pkt 1 o.p. w świetle powyżej przytoczonego przepisu może być uważany za niezgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa, gdyż dopuszcza zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bez równoczesnego nałożenia na organ skarbowy obowiązku poinformowaniu obywatela o wszczęciu postępowania o przestępstwo skarbowe[737]. Chodzi o stan prawny obowiązujący do 14 października 2013 r. (por. tabelę nr 1). Na skutek przyjęcia takiego rozwiązania podatnik, ufając ogólnej regule w prawie podatkowym określającej termin przedawnienia (co do zasady 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy), może podejmować decyzje dotyczące zwłaszcza rozporządzenia swoimi środkami finansowymi i majątkowymi, przyjmując, że nie ciążą na nim żadne niezapłacone zobowiązania podatkowe, a po pewnym czasie może okazać się, że jego przekonanie jest błędne. Zostanie więc zaskoczony przez organ państwowy – organ skarbowy i może okazać się, że jego decyzje były niewłaściwe. Podważona zostaje w ten sposób pewność obrotu prawnego, a tym samym zasada zaufania obywateli do państwa i prawa.

W opracowaniach kwestionujących konstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wskazuje się, iż samo zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania wprowadza pewne obciążenia obywateli bez jednoczesnego ustalenia odpowiednio jasnych zasad, umożliwiających obywatelom dochodzenie swoich spraw poprzez zaskarżanie tego zawieszenia z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo bądź wykroczenie skarbowe. Ważnym elementem zasady zaufania obywateli do prawa i państwa jest dopuszczanie zaskarżania wyroków sądowych i decyzji administracyjnych w toku instancji. Artykuł 70 § 6 pkt 1 o.p. rodzi negatywne dla obywatela następstwa, ale nie przyznaje jakiegokolwiek środka prawnego, który mógłby służyć obywatelowi do obrony jego interesów[738]. Zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z mocy prawa, nie ma zatem możliwości skarżenia skutku materialnego, jaki wywołuje wszczęcie postępowania. Przepisy Kodeksu karnego skarbowego nie przewidują także możliwości zaskarżenia przez podejrzanego postanowienia o przedstawieniu zarzutów. Wszczęcie postępowania w sprawie także nie jest zaskarżalne, ponadto potencjalnie podejrzany może nie mieć na tym etapie wiedzy, że postępowanie się toczy.

---

[737] *Ibidem*.
[738] *Ibidem*.

Argumenty uzasadniające tezę o niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wywodzone były[739] z porównania treści tego przepisu z nieaktualną już treścią art. 102 k.k.[740] i art. 44 § 5 k.k.s. Przepis o.p. stanowi, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub w sprawie o przestępstwo skarbowe bądź wykroczenie skarbowe, czyli w chwili wszczęcia postępowania *in rem*. Przy czym skutek ten powstaje nawet w sytuacjach, gdy wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe okaże się całkowicie nieuzasadnione i zakończy się np. umorzeniem dochodzenia (bądź śledztwa). Podatnik może w ogóle nie mieć świadomości, zwłaszcza jeżeli postępowanie karne skarbowe toczone w sprawie zostało umorzone, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego został wydłużony o czas prowadzonego postępowania w fazie *in rem*. Natomiast przepisy ustaw karnych stanowią, że wydłużenie biegu przedawnienia przestępstwa powoduje dopiero wszczęcie postępowania karnego „przeciwko osobie" (art. 102 k.k.) lub „przeciwko sprawcy" (art. 44 § 5 k.k.s.), co oznacza przejście procesu w fazę *in personam*. Jest to o tyle słuszne, że przejście z fazy *in rem* procesu do fazy *in personam* oznacza wyższe niż istniejące w chwili wszczęcia postępowania *in rem* prawdopodobieństwo popełnienia czynu. Ponadto w momencie postawienia zarzutów podejrzany ma zagwarantowane prawem środki ochrony swoich praw. Zachowana jest więc równowaga między zaistnieniem w stosunku do podejrzanego negatywnych konsekwencji a przyznaniem mu środków prawnych do obrony swoich praw. Trzeba jednak zauważyć, że wydłużenie okresu przedawnienia zawarte w art. 102 k.k. oraz art. 44 § 5 k.k.s. podwaja okres, w którym nastąpi przedawnienie karalności. Czas ten jest maksymalny. Nie można jednak bez zastrzeżeń porównać instytucji zawieszenia biegu przedawnienia z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 102 k.k. oraz 44 § 5 k.k.s., ponieważ zawieszenie biegu przedawnienia może wystąpić na okres znacznie krótszy niż podwojenie okresu przedawnienia karalności.

Wątpliwości dotyczące art. 70 § 6 pkt 1 o.p. skłoniły NSA do wystosowania pytania prawnego do Trybunału TK o zgodność powyższego przepisu z ustawą zasadniczą[741]. W zapytaniu NSA zaaprobowano stanowisko prezentowane w literaturze[742]. Postanowienie powyższe dotyczyło stanu prawnego sprzed nowelizacji o.p. z 2005 r., jednak związane było

[739] *Ibidem.*
[740] Zmiana przepisu na podstawie ustawy z dnia 15 stycznia 2016 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny, Dz. U. poz. 189.
[741] Post. NSA z 5.4.2011 r., sygn. I FSK 525/10, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
[742] B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej…*, s. 9–17.

z mechanizmem zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego bez wiedzy podatnika, tym samym nie traciło na aktualności także po nowelizacji o.p. z roku 2005. Wskutek tego postanowienia zostało wszczęte przed Trybunałem Konstytucyjnym postępowanie w prawie zgodności z Konstytucją przedmiotowego przepisu. Naczelny Sąd Administracyjny nie kwestionował zgodności z Konstytucją możliwości zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, także jeżeli zawieszenie następuje wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Wątpliwości NSA wzbudzały zasady, na podstawie których może dość do zawieszenia biegu przedawniania. Sąd zarzucił przedmiotowym przepisom naruszenie konstytucyjnych zasad zaufania obywateli do państwa poprzez naruszenie zasad poprawnej legislacji oraz zasady równości. Jako wzorce kontroli w niniejszej sprawie NSA wskazał art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji RP z punktu widzenia dwóch zasad wynikających z art. 2 Konstytucji, tj. zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady poprawnej legislacji. Niezgodność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z Konstytucją RP, podnoszona także w literaturze, dotyczy zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa i wynika ona z faktu, że podatnik nie jest informowany przez organy skarbowe o zaistnieniu przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w postaci wszczęcia postępowania karnoskarbowego

Naczelny Sąd Administracyjny uzasadniając przytoczone postanowienie, wskazał, że każde nałożenie obowiązków lub ograniczenie praw powinno następować w zgodzie z zasadami poprawnej legislacji, stanowiącej element demokratycznego państwa prawa, określonej w art. 2 Konstytucji RP[743]. Zasady te nakazują w szczególności, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Warunek jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy mogą oczekiwać stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, wyrażonym w powołanym postanowieniu, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie spełnia powyższych kryteriów, w konsekwencji czego rodzi niepewność jego adresatów co do treści ich praw oraz stwarza dla organów stosujących ten przepis nazbyt dużą swobodę (a nawet dowolność) jego interpretacji.

[743] Por. wyrok TK z 27.07.2006 r., sygn. SK 43/04, OTK-A 2006, nr 7, poz. 89.

Jednak najistotniejszy zarzut sformułowano na płaszczyźnie zgodności analizowanego przepisu z Konstytucją RP, w kontekście zgodności z zasadą równości wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny w swoich orzeczeniach wielokrotnie wyjaśniał konstytucyjne pojmowanie zasady równości, stwierdzając, że istotą tej zasady jest równe traktowanie wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną istotną cechą[744]. W uzasadnieniu jednego z orzeczeń Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu, mają być traktowane równo, tzn. według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących" [745]. Takie ujęcie zasady równości dopuszcza odmienne traktowanie osób, które tej cechy nie mają. Dopiero „jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości"[746].

Treść zasady równości zależy od dziedziny stosunków, jakich dotyczy regulacja prawna wprowadzająca zróżnicowanie. Trybunał Konstytucyjny uznaje, że większa swoboda ustawodawcy w przyjmowaniu cech wprowadzających zróżnicowanie jest uzasadniona wówczas, gdy słabsza jest ranga czy ochrona wolności, prawa lub innej konstytucyjnej wartości „towarzyszącej" dokonywanemu zróżnicowaniu[747]. We wszystkich bowiem przypadkach zawieszenia bądź przerwy biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnik był o tym fakcie zawiadamiany.

Analiza treści całego przepisu art. 70 o.p. w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. pozwala stwierdzić, eż we wszystkich przypadkach zaistnienia przesłanki powodującej zawieszenie lub przerwę biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – poza sytuacją określoną w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., podatnik posiada o tym wiedzę, czyli jest wprost informowany o zaistnieniu tej przesłanki. Nie ulega bowiem wątpliwości, że w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 70 § 6 pkt 2 o.p.) lub ogłoszenia upadłości (art. 70 § 3 o.p.) podatnik ma wiedzę o zaistnieniu tych zdarzeń i tym samym świadomość zaistnienia skutku w postaci zawieszenia lub przerwy biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tak samo jest w przypadku przesłanki z art. 70 § 2 pkt 1 o.p., tj. wydania decyzji o odroczeniu terminu płatności podatku

[744] Wyrok TK z 14.11.2000 r., sygn. K 7/00, OTK ZU 2000, nr 7, poz. 259; wyrok z 27.3.2007 r., sygn. SK 9/05, OTK-A 2007, nr 3, poz. 31.
[745] Wyrok TK z 28.11.1995 r., sygn. K 17/95, OTK ZU 1995, nr 3, poz. 18.
[746] Wyrok TK z 20.10.1998 r., sygn. K 7/98, OTK ZU 1998, nr 6, poz. 96.
[747] Wyrok TK z 27.03.2007 r., sygn. SK 9/05, OTK-A 2007, nr 3, poz. 31; wyrok z 19.12.2007 r., sygn. K 52/05, OTK-A 2007, nr 11, poz. 159.

lub rozłożeniu zapłaty podatku na raty, gdyż organy podatkowe w każdym z tych przypadków mają obowiązek doręczenia decyzji stronie (art. 211 o.p.).

Z kolei w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 2 pkt 1 o.p., gdy zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje z dniem wejścia w życie rozporządzenia w sprawie przedłużenia terminu płatności podatku, wydanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, obowiązek opublikowania tego aktu prawnego zagwarantowany jest w art. 88 ust. 1 Konstytucji RP.

Z art. 70 § 4 o.p. wynika, że bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. W jednym z wyroków NSA[748] stwierdził, iż „zawiadomienie podatnika o zastosowaniu środka egzekucyjnego nie musi być dokonane w tym samym terminie co zastosowanie środka egzekucyjnego, może być dokonane w terminie późniejszym, jednakże musi być dokonane przed upływem okresu pięcioletniego, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p. Obie czynności wymienione w art. 70 § 4 o.p. są tak samo «ważne» i muszą być spełnione łącznie aby przerwać bieg terminu przedawnienia".

Wątpliwości NSA wskazane w postanowieniu z dnia 5 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I FSK 525/10) zostały podzielone przez TK w zakresie konieczności oceny zgodności z Konstytucją RP przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Wskutek tego TK dokonał oceny zgodności analizowanego przepisu[749]. Trybunał uznał, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim wywoływał skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 o.p. (tj. z upływem 5 lat, począwszy od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku), jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP.

Przytoczenie głównych tez tego wyroku oraz tez z innych orzeczeń TK związanych z problemem przedawnienia zobowiązania jest istotne z uwagi na konieczność dokonania analizy zagadnienia wpływu postępowania przygotowawczego na zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W pisemnym uzasadnieniu wyroku TK podkreślono, że w opinii składu orzekającego TK szczególnie ważne jest to, iż z chwilą

[748] Wyrok NSA z 16.5.2008 r., sygn. II FSK 427/07, LEX nr 468972.
[749] Wyrok TK z 17.7.2012 r., sygn. P 30/11, Dz. U. z 2012 r. poz. 848.

upływu 5-letniego terminu przedawnienia podatnik powinien zostać poinformowany, że przedawnienie nie następuje, ponieważ jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego. Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, żeby podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie. Trybunał Konstytucyjny potwierdził, że Konstytucja RP nie zawiera wprost uregulowań odnoszących się do problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych. Nie formułuje również ogólnej zasady przedawnienia, która wymagałaby rozwinięcia i skonkretyzowania w poszczególnych gałęziach prawa. Przepisy związane z przedawnieniem wskazane w Konstytucji nie powinny być podstawą do wyprowadzania konstytucyjnego prawa do przedawnienia, czy choćby ekspektatywy takiego prawa. Przedawnienie nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym i nawet gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone[750]. Zdaniem TK, z którym należy się zgodzić, wobec braku konstytucyjnej regulacji problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych, należy uznać, że wprowadzenie do systemu prawnego tej instytucji, jak również nadanie jej konkretnego kształtu, w tym określenie terminu przedawnienia, pozostaje w sferze uznania ustawodawcy[751].

Zbyt krótkie terminy przedawnienia pozostawałyby w sprzeczności z zasadami powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Z kolei terminy zbyt długie czyniłyby przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną. Okoliczności, które ustawodawca powinien wziąć pod uwagę, ustalając termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, dotyczą realnej możliwości egzekwowania przez organy podatkowe niezapłaconych należności, okresów zawieszenia, gdy przedawnienie nie biegnie, a ponadto innych okoliczności, związanych choćby z prowadzeniem różnego rodzaju kontroli podatkowych, które nie powodują zawieszenia bądź przerwania biegu przedawnienia. Ustawodawca powinien wziąć zatem pod uwagę również okoliczności faktyczne towarzyszące egzekwowaniu należności podatkowych, jak chociażby zachowania podatników uchylających się od opodatkowania czy też ukrywających majątek przed egzekucją. Nie bez znaczenia dla określenia długości terminu przedawnienia pozostaje wreszcie faktyczna wydolność organów administracji podatkowej, chociaż słabość instytucjonalna państwa nie może stanowić samoistnej przesłanki usprawiedliwiającej

[750] Wyrok TK z 25.5.2004 r., sygn. SK 44/03, OTK-A 2004, nr 5, poz. 46.
[751] Wyrok TK z 23.5.2005 r., sygn. SK 44/04, OTK-A 2005, nr 5, poz. 52.

nadmierne wydłużanie terminu przedawnienia. Instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych. Pierwszą z nich jest konieczność zachowania równowagi budżetowej. Przedawnienie zobowiązań podatkowych działa bowiem dyscyplinująco na wierzyciela publicznego, zmuszając go do egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych. Drugą wartością konstytucyjną, która uzasadnia wprowadzenie instytucji przedawnienia do prawa podatkowego, jest stabilizacja stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. Nie ma zatem wątpliwości, że przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych[752].

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest instytucją nadzwyczajną, stanowiącą wyjątek od zasady, że każde zobowiązanie podatkowe przedawnia się po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 o.p.). Oznacza to, że organy podatkowe w pierwszej kolejności powinny dążyć do wyegzekwowania zobowiązania podatkowego przed upływem terminu jego przedawnienia, zanim sięgną do instytucji nadzwyczajnej. Na wstępnym etapie dysponują one szeroką gamą różnych instrumentów, takich jak czynności sprawdzające, kontrola podatkowa czy kontrola skarbowa, które powinny być realizowane w pierwszej kolejności. Organy podatkowe i skarbowe tego rodzaju działania powinny podejmować z odpowiednim wyprzedzeniem, tak by ostateczne wyjaśnienie sprawy wywiązania się podatnika z ciążącego na nim obowiązku podatkowego nastąpiło przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jedynie szczególne okoliczności mogą uzasadniać podejmowanie działań kontrolnych tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i ich kontynuowanie po tym terminie.

Stanowisko TK może być niestety odczytane jako swoista aprobata praktyki stosowanej na gruncie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., krytykowanej w praktyce. Polega ona na wszczynaniu postępowania karnego skarbowego na zasadach subsydiarności, kiedy zawiodą narzędzia możliwe do zastosowania w postępowaniu podatkowym, w związku z czym wydanie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe przed upływem terminu przedawnienia staje się niemożliwe. W jednym z wyroków TK uznał, że egzekwowanie należności podatkowych powinno następować w sposób uwzgledniający wszelkie wynikające z tego skutki gospodarcze, w tym także skutki dla innych podmiotów

[752] Wyrok TK z 21.6.2011 r., sygn. P 26/10, OTK-A 2011, nr 5, poz. 43.

gospodarczych. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego stanowi instrument prawny ułatwiający egzekucję należności publicznoprawnych. Instrument ten nie może być jednak przez ustawodawcę kształtowany w dowolny sposób. Ustawodawca musi uwzględniać wszelkie wynikające z niego skutki gospodarcze, w tym także skutki dla podatników, których zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bezpośrednio dotyka[753].

Z drugiej jednak strony, kształtując przepisy prawa podatkowego, ustawodawca musi brać pod uwagę interesy podatników, którzy w zaufaniu do istniejącego systemu podatkowego podejmują różne decyzje gospodarcze. Konieczność zachowania równowagi budżetowej oraz planowanego wykonania budżetu nie może w szczególności usprawiedliwiać wprowadzania do systemu prawnego pozornych instytucji prawnych[754]. Skoro ustawodawca wprowadza daną instytucję, taką jak przedawnienie zobowiązania podatkowego, to musi jednocześnie zapewnić obywatelowi możliwość realnego korzystania z niej w granicach ustawowo określonych. Przedawnienie zobowiązania podatkowego, aby nie było instytucją pozorną, musi również realizować stawiane mu cele, tj. dawać podatnikowi poczucie pewności co do braku ciążących na nim zobowiązań podatkowych i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkujące utrzymywaniem stanu wymagalności tego zobowiązania przez czas bliżej nieokreślony, narusza poczucie bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności (art. 30 Konstytucji RP)[755]. Podatnik pozostaje bowiem „wiecznym dłużnikiem" państwa, narażonym na nieustanne kontrole podatkowe i niepewność co do ich wyników[756]. Przedłużanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wyrazem braku zaufania państwa do podatnika i sposobu, w jaki wywiązuje się on z zobowiązań podatkowych. Jednocześnie zawiłość przepisów prawa podatkowego, ich niejednoznaczna treść i zróżnicowana wykładnia w praktyce organów podatkowych sprawiają, że wątpliwości co do prawidłowości rozliczenia podatkowego niejako wpisują się w proces samoobliczenia podatku w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa. Wówczas bowiem to na podatniku ciąży obowiązek poprawnego obliczenia oraz zapłaty należnego podatku, a także złożenia prawidłowej deklaracji dokumentującej to rozliczenie. Upływ

[753] Wyrok TK z 26.11.2007 r., sygn. P 24/06, OTK-A 2007, nr 10, poz. 126.
[754] Wyrok TK z 19.12.2002 r., sygn. K 33/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 97.
[755] Wyrok TK z 19.6.2012 r., sygn. P 41/10, OTK-A 2012, nr 6, poz. 65.
[756] Wyrok WSA w Lublinie z 6.11.2015 r., sygn. I SA/Lu 536/15, Legalis nr 1387541.

czasu z jednej strony wzmacnia przekonanie podatnika co do prawidłowego sposobu rozliczenia zobowiązania podatkowego, lecz z drugiej strony utrudnia podatnikowi udowodnienie okoliczności mających wpływ na powstanie tego zobowiązania i jego wysokość, w razie ich zakwestionowania przez organy podatkowe[757].

W konsekwencji trzeba zwrócić uwagę na aspekt praktyczny wydłużenia okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie można bowiem wymagać od podatnika przechowywania przez czas bliżej nieokreślony wszelkich dokumentów i dowodów należytego wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Trzeba także zauważyć, że zgodnie z art. 86 § 1 o.p. w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2003 r. podatnik był zobowiązany do przechowywania ksiąg jedynie przez okres 5 lat od końca roku, w którym zakończyły się rozliczenia dotyczące tego roku. Przepis ten nie uwzględniał kwestii terminu przedawnienia jako kryterium wydłużającego obowiązek przechowywania dokumentacji podatkowej. Może się zatem okazać, że podatnik nie posiada już dokumentów dotyczących rozliczeń podatkowych, bo nie miał takiego obowiązku, a mimo powyższego zobowiązanie nie uległo jeszcze przedawnieniu. Uwaga ta dotyczy w szczególności nabycia składników kwalifikowanych do środków trwałych. Dodatkowo, nawet w obecnym brzmieniu wskazanego powyżej przepisu, który wymaga od podatnika przechowywania ksiąg do końca okresu przedawnienia, nie ma gwarancji, że wraz z upływem wydłużonego okresu przedawnienia podatnik nie będzie tracił w naturalny sposób materiału dowodowego. Uwaga ta jest istotna zwłaszcza w odniesieniu do dużych organizacji, w których źródła informacyjne są obszerne i rozproszone w kilku oddziałach. Upływ czasu powoduje, że dokumentacja ulega erozji, w związku z czym aktywny udział strony w potencjalnym postępowaniu karnym skarbowym może być utrudniony. Wiedza co do możliwości przedłużenia terminu przedawnienia w kontekście dalszego przechowywania ksiąg podatkowych, a także innych dokumentów związanych z rozliczeniami podatkowymi oraz wewnętrznymi grupy podmiotów, jest zatem pożądana.

Z tych względów ustawodawca powinien w sposób wyważony korzystać z instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Kształtując stosowną regulację prawną, powinien uwzględniać zarówno interes Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, jak i interes indywidualny podatnika[758].

---

[757] Wyrok TK z 19.6.2012 r., sygn. P 41/10, OTK-A 2012, nr 6, poz. 65.
[758] Wyrok TK z 11.5.2004 r., sygn. K 4/03, OTK-A 2004, nr 5, poz. 41.

Trybunał Konstytucyjny oceniając w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r.[759] postanowienie NSA z dnia 5 kwietnia 2011 r.,[760] uznał, że podatnikowi wprawdzie nie przysługuje konstytucyjne prawo do przedawnienia, to jednak z uwagi na treść przepisów o.p. dotyczących instytucji przedawnienia ma on prawo oczekiwać, że upływ terminu przedawnienia spowoduje wygaśnięcie ewentualnych nieuregulowanych zobowiązań podatkowych. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia wydłuża ten termin o okres zawieszenia, a tym samym istotnie zmienia sytuację prawną i faktyczną podatnika. Powstaje wówczas stan niepewności co do sytuacji podatnika, który nie wie, czy jego zobowiązanie podatkowe wygasło. Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa wymaga, by podatnik nie tkwił w owym stanie niepewności przez czas bliżej nieokreślony.

Skutkiem orzeczenia TK było uznanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. za normę niezgodną z Konstytucją RP. Niezgodność polegała na naruszeniu art. 2 Konstytucji RP i wynikającej z niego zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez niego prawa, w zakresie, w jakim umożliwia zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik nie jest informowany aż do momentu uznania go za podejrzanego. Zaznaczyć trzeba, że wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie wywołał skutku prawnego w postaci wyeliminowania z porządku prawnego art. 70 § 6 pkt 1 o.p., a jedynie skutek w postaci konieczności jego nowelizacji w ten sposób, że podatnik najpóźniej z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostanie poinformowany, że przedawnienie nie nastąpi z uwagi na zawieszenie biegu terminu przedawnienia. W związku z tym powstała konieczność zmiany tego przepisu w sposób gwarantujący, że podatnik z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostanie poinformowany, że przedawnienie nie nastąpi z uwagi na zawieszenie jego biegu. Należy zauważyć, że TK nie przesądził, w jakiej fazie powinno być postępowanie przygotowawcze, aby odniosło skutek materialny na gruncie podatków. W szczególności nie został wskazany wymóg, aby postępowanie to w przypadku skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego musiało znajdować się w fazie *in personam*.

[759] Sygn. P 30/11, OTK-A 2012, nr 7, poz. 81.
[760] Sygn. I FSK 525/10, http://orzeczenia.nsa.gov.pl/.

W związku z wyrokiem TK stwierdzającym niezgodność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z Konstytucją RP wydana została interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 2 października 2012 r.[761] w sprawie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w której wskazano zasady postępowania organów podatkowych do momentu nowelizacji powyższego przepisu.

Dnia 15 października 2013 r. wprowadzono zmiany do art. 70 § 6 pkt 1 o.p.[762]. Zgodnie ze nowelizowanym przepisem zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęte ulega zawieszeniu z momentem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Nowelizacja przepisów wprowadza jakościową zmianę ograniczającą możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jedynie do przypadków, o których podatnik został poinformowany. Nie oznacza to, że postępowanie przygotowawcze musi wejść w fazę *in personam*, aby mogło wpłynąć na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Należy mieć na uwadze także to, iż wskutek powyżej przytoczonego wyroku TK do przepisów o.p., został dodany art. 70c, wprowadzający instytucję obowiązku informowania podatnika o zawieszeniu okresu przedawnienia, który wszedł w życie równolegle z powyższą zmianą, czyli 15 października 2013 r.[763] Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

W celu zachowania spójności systemowej obowiązek informowania objął płaszczyznę organów podatkowych i finansowych organów postępowania przygotowawczego. Jednak – jak wynika z przeprowadzonej analizy – wymóg ten w przypadku organów podatkowych może mieć znaczenie czysto formalne. Z racji, że ten sam

[761] Sygn. NR PK4/8012/239/AAN/12/1804, Dz. Urz. Min. Fin. z 2012 r. poz. 48.
[762] Ustawa z dnia 30 sierpnia 2013 o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, Dz. U. poz. 1149.
[763] *Ibidem*.

organ prowadzi postępowanie karne skarbowe, co postępowanie podatkowe, a postępowania, z uwagi na synergię polegającą na wydłużenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, są prowadzone równolegle, przepływ informacji między jednostkami organizacyjnymi urzędu i tak musiał występować. W stanie prawnym obowiązującym do 15 października 2013 r. organy podatkowe prowadzące postępowania w zakresie zobowiązań podatkowych i tak miały wiedzę, że można kontynuować takie postępowania, w szczególności że nie doszło do przedawnienia zobowiązania. Jednak ze względów porządkowych, związanych z realizacją obowiązku wynikającego z art. 70c o.p., w przepisie art. 133 § 3 i art. 134 § 1a k.k.s. wprowadzono nową instytucję, polegającą na obowiązku informowania właściwych organów podatkowych o wszczęciu lub prawomocnym zakończeniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Przepisy art. 133 § 3 i art. 134 § 1a k.k.s. przewidują tak samo ujęty obowiązek informowania adresowany odpowiednio do finansowych organów postępowania przygotowawczego (naczelnik urzędu celno-skarbowego, naczelnik urzędu skarbowego, Szef Krajowej Administracji Skarbowej) oraz do niefinansowych organów postępowania przygotowawczego (Straż Graniczna, Policja, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Żandarmeria Wojskowa, Centralne Biuro Antykorupcyjne). Nałożenie obowiązku informowania właściwego podmiotu podatkowego lub celnego o wszczęciu i prawomocnym zakończeniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe odnosi się do każdego wszczęcia i prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego. Konsekwencją wprowadzenia przepisów art. 133 § 3 i art. 134 § 1a k.k.s. jest nowelizacja przepisu art. 134 § 5 k.k.s. oraz dodanie przepisu art. 134a § 2 k.k.s. Powyżej przytoczone zmiany nie zmieniają sposobu działania organów podatkowych oraz prowadzących postępowanie przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych, jednak ich wprowadzenie spowodowało, że przepływ informacji w tym zakresie ma oficjalną podstawę. W szczególności niewywiązanie się z obowiązku informacyjnego pomiędzy organami nie będzie miało wpływu na prowadzone postępowanie karne skarbowe i podatkowe. Przepisy k.k.s. oraz o.p. nie przewidują żadnej sankcji wobec niezawiadomienia organu. Przepisy nie wskazują także formy, w jakiej organy podatkowe oraz organy postępowania przygotowawczego miałyby się powiadamiać o wszczętych postępowaniach karnych skarbowych. Nie jest też jasne, czy takie powiadomienie powinno

znaleźć się w aktach sprawy podatkowej, do której podatnik miałby dostęp. Jeżeli jednak takie przypadki miałyby miejsce, zaznajomienie się podatnika z informacją o wszczęciu postępowania karnego skarbowego w danej sprawie nie powinno prowadzić do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie byłyby bowiem spełnione przesłanki z art. 70c o.p., przewidujące aktywność organu podatkowego podejmowaną w celu zawiadomienia podatnika. Aby skutecznie wstrzymać bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe (właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego) powinien, po pierwsze, powiadomić podatnika, że jest prowadzone postępowanie karne skarbowe związane z danym zobowiązaniem, a po drugie, że bieg terminu przedawnienia danego zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu[764]. W przeciwnym wypadku zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie nastąpi. Żaden organ prowadzący postępowanie podatkowe nie powinien mieć trudności z identyfikacją zobowiązania, w związku z którą dokonywane jest zawiadomienie[765]. Uprzednio było bowiem przeprowadzone postępowanie podatkowe lub przynajmniej kontrolne. Przepisy o.p. nie wskazują, że postępowanie w sprawie karnej skarbowej musi znajdować się w fazie *in personam*, aby możliwe było zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego[766]. Takiego wymogu nie stawiał także Trybunał w analizowanym orzeczeniu.

Przepisy Kodeksu karnego skarbowego, co zostało wskazane w rozdziale II niniejszej rozprawy, umożliwiają ujawnienie faktu prowadzenia postępowania w sprawie karnej skarbowej, zanim zostaną postawione zarzuty konkretnej osobie. W szczególności może dojść do przesłuchania potencjalnie podejrzanego (podatnika), jednak w charakterze świadka. W takim przypadku nie byłoby przeszkód, aby organ podatkowy powiadomił podatnika, iż w związku z danym zobowiązaniem bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uległ zawieszeniu, pomimo że podatnik ten nie byłby następnie uznany za podejrzanego i być może nigdy nie zostałyby mu postawione zarzuty. Takie powiadomienie

[764] W doktrynie co do zawiadomienia o zawieszeniu wskazuje się, iż ma ono „charakter wtórny", S. Kowalski, O. Włodkowski, *Nowe uregulowanie zawieszenia biegu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego (uwagi de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, M.Podat. 2013, nr 11, s. 5, http://czasopisma.beck.pl.
[765] *Ibidem*, s. 7.
[766] Odmiennie: B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej)*, POP 2011, nr 1, s. 14 i n.

mogłoby nastąpić także w wezwaniu na przesłuchanie w charakterze świadka czy też podejrzanego.

Może się zdarzyć, że na podatniku ciąży kilka zobowiązań podatkowych, a w sprawie karnej skarbowej zostało rozpoznanych kilka różnych czynów, które muszą być zaklasyfikowane jako różne przestępstwa lub wykroczenia. W takim przypadku organ podatkowy powinien powiadomić podatnika o każdym przestępstwie lub wykroczeniu, które związane jest z danym zobowiązaniem podatkowym. W przypadku pominięcia w zawiadomieniu danego przestępstwa lub wykroczenia, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie będzie skuteczne. Jeżeli wystąpi tzw. czyn ciągły (art. 6 § 2 k.k.s.), powiadomienie co do tego czynu powinno być zastosowane odrębnie do każdego zobowiązania podatkowego, aby bieg przedawnienia uległ zawieszeniu w stosunku do każdego z tych zobowiązań. Zgodnie z literalnym brzmieniem przepisu o.p. nie wystarczy ogólne zawiadomienie o czynie ciągłym, aby następnie w stosunku do każdego zobowiązania podatkowego związanego z czynem ciągłym można było powiadomić podatnika o zawieszeniu biegu przedawnienia. W stosunku do każdego zobowiązania należy także podać przestępstwo lub wykroczenie, w związku z którym następuje zawieszenie biegu przedawnienia. Podatnicy mają możliwość uchylenia się od skutków zawieszenia, gdyby organ podatkowy popełnił błąd w zakresie poprawnego zawiadomienia związanego z konkretnym zobowiązaniem. Po stronie organu podatkowego istnieje zatem obowiązek precyzyjnego zaklasyfikowania przestępstwa lub wykroczenia i powiązania go z konkretnym zobowiązaniem podatkowym, w celu poprawnego i skutecznego sporządzenia zawiadomienia, o którym mowa w art. 70c o.p. Ponieważ kwalifikacji czynu dokonuje organ postępowania przygotowawczego, musi wnikliwie przeprowadzić ten etap postępowania, aby wypełnić dodatkowe obowiązki nałożone na niego w art. 133 § 3 i art. 134 § 1a k.k.s. Ponieważ czynności te wystąpią zanim podatnik zostanie zawiadomiony o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wydłużenie postępowania przygotowawczego nie powinno jednak wpłynąć na czas biegu zawieszenia. W tym sensie zmiana art. 133 § 3 oraz art. 134 § 1a k.k.s. powinna być neutralna z punktu widzenia wydłużenia terminu przedawnienia.

Ustawodawca zaproponował znaczącą zmianę w zakresie zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego poprzez uchylenie odpowiedniego przepisu

prawa podatkowego (art. 70 § 6 pkt. 1 o.p.)[767]. Taka propozycja wskazuje na wątpliwości co do ostatecznego kształtu instytucji, a także na chęć zmiany polityki karnej. Trzeba bowiem pamiętać o tym, że istnienie zobowiązania podatkowego rzutuje na bieg terminu karalności przestępstwa lub wykroczenia z uwagi na normę wynikającą z art. 44 § 2 k.k.s. Propozycja ustawodawcy w zakresie tak znaczącej zmiany potwierdza, że zależność przepisów k.k.s. i o.p. może stanowić narzędzie służące do prowadzenia postępowań podatkowych, które może być nadużywane. W związku z tym powstają koncepcje jego całkowitej eliminacji z porządku prawnego. Ministerstwo Finansów podziela pogląd, że instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych wymaga głębokiej reformy, jednak zmiany powinny nastąpić w drodze przeprowadzenia kodyfikacji prawa podatkowego. Ministerstwo Finansów jako jednostka nadzorująca organy podatkowe (minister właściwy do spraw finansów publicznych sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych) jest bardzo dobrze zorientowane w praktyce wykorzystywania zależności postępowania karnego skarbowego oraz o.p.[768] Wskazano bowiem na „konieczność ustabilizowania obecnie obowiązujących przepisów", co może oznaczać, iż od strony administracji podatkowej istnieje silna presja, by zachować przepisy w niezmienionym kształcie. Kształt ten został wypracowany w drodze wątpliwości, wyjaśnionych wydaniem wyroku TK[769] i przedstawia rzeczywistą przesłankę zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Administracja podatkowa, w szczególności MF, podkreśla, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest stosowany przeważnie w stosunku do szczególnej grupy podatników, to jest prowadzących działalność w tzw. obszarach wrażliwych, gdzie występuje duża skala nadużyć popełnianych przez całe grupy podmiotów powiązanych (np. obrót paliwami, złomem, świadczenie usług budowlanych)[770]. Postępowania podatkowe i kontrolne w stosunku do powyższych podmiotów miałyby być wszczynane wskutek zawiadomień składanych przez organy ścigania w związku z toczącymi się postępowaniami karnymi wobec osób biorących udział w procederze[771]. Dodać trzeba, że postępowanie karne, zarówno w aktualnym brzmieniu przepisów o.p., jak i na moment wydania opinii MF, nie ma wpływu na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ponieważ

[767] Druk sejmowy nr 3018 z dnia 9.12.2014 r., VII kadencja Sejmu, przedstawiony przez Prezydenta RP projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, www.sejm.gov.pl.
[768] Stanowisko Rządu wobec prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018), z 13 stycznia 2014 r., s. 5, www.sejm.gov.pl
[769] Wyrok TK z 17.7.2012 r., sygn. P 30/11, OTK-A 2012, nr 7, poz. 81.
[770] Stanowisko Rządu wobec prezydenckiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3018), z 13 stycznia 2014 r., s. 7, www.sejm.gov.pl
[771] *Ibidem*.

wyłącznie postępowanie karne skarbowe może prowadzić do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W praktyce postępowania karne skarbowe mają charakter następczy, po tym jak podatnik deklaruje chęć zwrotu podatku od towarów i usług.

Ministerstwo Finansów sugeruje także, że wyeliminowanie przesłanki zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego zrównywałoby sytuację prawną podatników umyślnie oraz omyłkowo niewywiązujących się z obowiązków podatkowych, co prowadziłoby do sytuacji sprzecznej z konstytucyjną zasadą sprawiedliwości[772]. Jednak stosowanie zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest takie samo w stosunku do podatników umyślnie niewywiązujących się z obowiązków podatkowych jak i w stosunku do podatników omyłkowo niewywiązujących się z tych obowiązków. Organy podatkowe jako finansowe organy postępowania przygotowawczego mają obowiązek wszczynania postępowań karnych skarbowych na takich samych zasadach w odniesieniu do obydwu powołanych powyżej grup podatników, w związku z obowiązującą w k.k.s. zasadą legalizmu. Finansowe organy postępowania dokonują bowiem kwalifikacji czynu z punktu widzenia jego bezprawności, natomiast w zakresie winy, a zatem podstaw odpowiedzialności, rozstrzyga już sąd powszechny[773]. Argumenty te wskazują na główny cel pozostawienia regulacji jako narzędzia do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na jego efektywność w ściąganiu należności podatkowych.

W opinii do nowelizacji określono przepisy związane z zawieszeniem biegu przedawnienia jako „mające charakter kompleksowy, ponieważ stanowią spójną całość”[774]. Chodzi o art. 303 k.p.k., art. 44 § 2 k.k.s. oraz art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Według administracji podatkowej celem regulacji tych przepisów jest niedopuszczenie do sytuacji, w której upływ terminu prawa administracyjnego określającego przedawnienie zobowiązania podatkowego miałby wpływ na byt postępowania karnego skarbowego. Jednak warto zauważyć, że usunięcie art. 44 § 2 k.k.s., zgodnie z którym przedawnienie karalności przestępstwa lub wykroczenia skarbowego następuje z chwilą przedawnienia zobowiązania podatkowego, powodowałoby, że powiązania regulacji k.k.s. i o.p. zostałoby wyeliminowanie w zakresie, w jakim przedawnienie zobowiązania podatkowego prowadzi do przedawnienia karalności. W tym sensie nie byłby potrzebny art. 70 § 6 pkt 1 o.p., aby sztucznie wydłużać bieg terminu

[772] *Ibidem*, s. 8.
[773] Por. K. Marszał, *Proces karny. Zagadnienia ogólne*, Katowice 2011, s. 12.
[774] *Ibidem*, s. 9.

przedawnienia zobowiązania podatkowego, ponieważ jego przedawnienie byłoby bez wpływu na możliwość prowadzenia postępowania karnego skarbowego. Argument administracji podatkowej nie jest zatem przekonujący i wskazuje, że zależność przepisów k.k.s. oraz o.p. ma charakter instrumentalny. Postępowanie karne skarbowe potencjalnie mogłoby polegać wyłącznie na własnych terminach przedawnienia karalności, określonych w art. 44 § 1, § 4 oraz § 5 k.k.s., bez nawiązywania do wymagalności zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 44 § 2 k.k.s. W ten sposób szerszy byłby zakres samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego, który nie oczekiwałby na rozstrzygnięcia na gruncie postępowania podatkowego. Określenie prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego powinno nastąpić w ograniczonym prawem podatkowym terminie, niezależnie od stopnia zaawansowania postępowania karnego skarbowego. Opieszałość w wydaniu decyzji podatkowej, pomimo wstrzymania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, może doprowadzić do sytuacji, w której decyzja będzie podlegała egzekucji, jednak egzekucja okaże się nieskuteczna z powodu słabej sytuacji finansowej podatnika, w szczególności będącego osobą prawną. Finansowe organy postępowania przygotowawczego nie potrzebują także szczególnie długiego czasu na ustalenie sprawców i okoliczności czynu, ponieważ zwykle są one znane już po przeprowadzeniu postępowania podatkowego. W przypadku podatników będących osobami prawnymi krąg osób odpowiedzialnych określa natomiast art. 9 § 3 k.k.s.

Kwestia wyważenia interesu publicznego i interesu podatnika w związku z przedawnieniami zobowiązań podatkowych została podniesiona także w najnowszym projekcie Ordynacji podatkowej z dnia 23 października 2017 r.[775] Zawieszenie biegu terminu przedawnienia będzie następować tylko z przyczyn obiektywnych, niezależnych od organu podatkowego, takich jak: śmierć zobowiązanego, śmierć przedstawiciela ustawowego zobowiązanego, utrata przez zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych, wystąpienie do innego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej przez organ podatkowy. W projektowanych regulacjach wyeliminowano z katalogu przesłanek powodujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Prowadzą do rozważań motywy ustawodawcy, szczególnie w świetle regulacji

[775] http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji.

obowiązujących w obcych systemach prawnych – dlaczego nie próbuje się zreformować instytucji zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania, tylko proponuje się daleko idące rozwiązania.

Przedawnienie uregulowane w art. 70 o.p. odnosi się do już istniejących zobowiązań podatkowych, czyli tych zidentyfikowanych, które potencjalnie powinny być wyegzekwowane, w stosunku do których nie ma potrzeby prowadzenia kontroli lub postępowania podatkowego. Dotyczy więc sytuacji, w której albo podatnikowi została doręczona decyzja o wysokości zobowiązania podatkowego, albo podatnik jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia podatku i jego odprowadzenia z uwagi na spełnienie przesłanki warunkującej powstanie zobowiązania *ex lege*. Nie można więc przyjąć, że podatnik nie miał wiedzy co do działań organów podatkowych w jego sprawie.

W przytoczonym orzeczeniu dotyczącym kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych TK przesądził, że chociaż nie ma konstytucyjnego prawa do przedawnienia zobowiązania podatkowego, ani nawet ekspektatywy tego prawa, ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następowało w rozsądnym terminie. Jak zostało to wskazane w wyroku o sygn. P 26/10, egzekwowanie długu podatkowego i towarzysząca mu niepewność podatnika co do stanu jego zobowiązań podatkowych nie mogą trwać przez tak długi czas. Choć instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować naruszenie przez podatnika konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, to jednak, skoro została wprowadzona do systemu prawnego, musi realizować stawiane jej zadania. Jednym z nich zaś jest stabilizowanie stosunków społecznych poprzez wygaszanie z upływem czasu zadawnionych zobowiązań podatkowych.

2. Instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia w prawie niemieckim

Rozwiązanie polegające na modyfikacji długości trwania podstawowego okresu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie jest odosobnione, tym samym nie stanowi specyfiki polskiego ustawodawstwa. Rozwiązanie takie przewidują także niemieckie przepisy[776], które

[776] Art 171 Abgabenordnung (BGBl. I S. 3866, ber. 2003 I S. 61) zuletzt geändert durch Gesetz vom 22.12.2014 (BGBl. I S. 2417) m.W.v. 31.12.2014 Stand: 01.01.2015 aufgrund Gesetzes vom 22.12.2014 (BGBl. I S. 2415), dostępny w bazie: https://dejure.org/gesetze/AO/171.html.

uwzględniają dodatkowo jeszcze inne narzędzia ścigania nadużyć podatkowych[777]. Z tego powodu warto przeanalizować niemieckie rozwiązanie, przewidziane w kraju, w którym egzekwowanie zobowiązań podatkowych jest uznawane za efektywniejsze aniżeli w Polsce. W ten sposób można zweryfikować, czy krytyka regulacji art. 70 § 6 pkt 1 o.p., jest zasadna i powinna prowadzić do uchylenia przepisów dotyczących zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego.

Podstawowe terminy ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego przez organ podatkowy są nieznacznie krótsze aniżeli w polskim prawie. Dla zobowiązań podatkowych, które podlegają samodeklaracji (zobowiązanie podatkowe powstaje na podstawie wysokości zadeklarowanej przez podatnika w deklaracji podatkowej) wynoszą one 4 lata (§ 169 AO). W Polsce termin ten wynosi 5 lat od końca roku podatkowego w którym powstał obowiązek zapłaty podatku. Jednak w systemie niemieckim, w przypadku oszustwa podatkowego, termin do ustalenia zobowiązania podatkowego wynosi dziesięć lat, a jeśli podatek został zaniżony w wyniku niedbalstwa - pięć lat. Przepis o wydłużeniu prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego stosuje się również wtedy, gdy oszustwa podatkowego lub lekkomyślnego zaniżenia podatku nie dopuścił się sam podatnik lub osoba, którą posłużył się on do wypełniania jego zobowiązań podatkowych. Dochodzenie skutkuje zawieszeniem przedawnienia zgodnie § 171 ust. 5 zd. 1 OA także wtedy, gdy toczy się wobec organu uprawnionego do reprezentacji podatnika, w szczególności członka zarządu[778]. Przepisy te, bez konieczności uruchamiania procedury karnej skarbowej, zapewniają dostateczną ilość czasu na ustalenie zobowiązania podatkowego, jeżeli podatnik dopuścił się nadużycia. W konsekwencji okres ustalenia zobowiązania podatkowego jest znacznie dłuższy aniżeli w polskim systemie, ponieważ znaczna liczba przypadków powoduje wydłużenie podstawowego, 4-letniego okresu.

Dodatkowo, zgodnie z przepisami ustawodawstwa niemieckiego (§ 171 AO) bieg terminu przedawnienia możliwości ustalenia zobowiązania podatkowego ulega wstrzymaniu (odpowiednik polskiego zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązania) w znacznie większej liczbie przypadków niż w przepisach o.p. O ile w polskim prawie w momencie wszczęcia kontroli podatkowej czy nawet postępowania podatkowego nie następuje zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, to zgodnie z § 171

[777] Raport PWC, *Luka podatkowa w VAT – jak to zwalczać? styczeń 2014 roku*, s. 26, https://www.pwc.pl/pl/publikacje/assets/luka-podatkowa-w-vat-jak-to-zwalczac-raport-pwc-2014-01-14.pdf.
[778] D. Moldenhauer, *Verjährungshemmende Wirkung einer Steuerfahndungsprüfung nach § 171 Abs. 5 AO*, SteuK 2016, 315, pkt 4.3, https://beck-online.beck.de.

ust. 4, 5 AO skutek materialny polegający na zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego występuje. Według powyższego przepisu, jeśli przed upływem terminu do ustalenia zobowiązania podatkowego rozpoczęto kontrolę podatkową (dochodzenie) lub jej rozpoczęcie zostało na wniosek podatnika odsunięte w czasie, wówczas bieg terminu do ustalenia zobowiązania podatkowego w stosunku do tych podatków, których ta kontrola dotyczy lub których w przypadku jej odsunięcia powinna dotyczyć, nie kończy się do czasu uprawomocnienia się decyzji podatkowych wydanych na podstawie kontroli podatkowej. Przepis ten pozwala na wydanie egzekwowalnej decyzji podatkowej bez konieczności wszczynania przez organ podatkowy postępowania karnego skarbowego. Taki sam skutek zawieszający ma bowiem wszczęcie procedury podatkowej. W powyższym przypadku termin na ustalenie wysokości zobowiązania nie upłynie, dopóki decyzje podatkowe będące następstwem dochodzenia nie staną się prawomocne (§ 171 ust. 5 AO), zapewniając egzekwowalność decyzji wydanej wskutek wszczęcia postępowania podatkowego (czynności dochodzeniowych w przedmiocie ustalenia podstaw opodatkowania). Prawomocność decyzji podatkowych oznacza, że nie mogą być już przedmiotem zaskarżenia takimi środkami, jak zażalenie, powództwo, rewizja lub skarga. Przepisy AO nie przewidują także terminu na wydanie decyzji podatkowej w oparciu o wyniki dochodzenia[779].

W prawie niemieckim kluczowe dla zawieszenia terminu przedawnienia jest faktyczne podjęcie czynności zmierzających do wymierzenia zobowiązania podatkowego. Podjęcie czynności pozornych nie prowadzi do zawieszenia biegu przedawnienia[780]. Czynności prowadzące do wymierzenia zobowiązania podatkowego (dochodzenia) powinny być prowadzone w stosunku do podatnika, a nie osoby trzeciej[781]. Orzecznictwo Federalnego Trybunału Finansowego ogranicza zakres zawieszenia biegu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania podatkowego (dochodzenia) tylko do przypadków, w których wiedza nabyta wskutek kontroli organów ścigania ma wpływ na wysokość podatku podlegającego ustaleniu[782].

Przepisy o zawieszeniu stosuje się także wtedy, gdy przed upływem terminu do ustalenia zobowiązań podatkowych podatnika poinformowano o wszczęciu postępowania

[779] U. Koenig, T. Cöster, *Komentarz AO*, komentarz do § 171, Rn. 125-128, https://beck-online.beck.de.
[780] BFH z 20.1.2000 r. sygn. akt VR9898 V R 98/98 (NV), BeckRS 2000, BECKRS Jahr 25004646.
[781] BFH z 3.02.2010 r., sygn. VIIIB16409 VIII B 164/09 (NV), BeckRS 2010, BECKRS Jahr 25016002.
[782] BFH z 15.06.2010 r., sygn. VIIIB210 VIII B 2/10 (NV), BeckRS 2010, BECKRS Jahr 25016437.

karnoskarbowego lub postępowania o nałożenie kary grzywny z powodu wykroczenia skarbowego[783]. Czynności wyjaśniające prowadzone przez wydziały do spraw karnych i spraw zagrożonych karą grzywny nie powodują jednak zawieszenia biegu w rozumieniu § 171 ust. 5 zd. 1 AO, gdyż nie stanowią „dochodzenia ustalającego podstawy opodatkowania"[784]. Zaznaczyć należy, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego w systemie niemieckim, podobnie jak na gruncie polskiej procedury (por. art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), nie stanowi istotnej przeszkody. Zgodnie z § 160 StPO[785] w chwili, gdy prokuratura dowie się o podejrzeniu popełnienia czynu karalnego przez zawiadomienie o popełnieniu przestępstwa lub w inny sposób, bada stan faktyczny w celu podjęcia postanowienia o tym, czy należy wnieść oskarżenie publiczne, czy też nie.

Wydłużenie terminu na wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe umożliwiają także przeszkody obiektywne związane z przeprowadzeniem kontroli podatkowej (§ 171 pkt 6 AO). W przypadku przeszkód obiektywnych, których katalog jest otwarty, bieg terminu do ustalenia zobowiązań podatkowych ulega wstrzymaniu również na podstawie innych działań wyjaśniających w rozumieniu § 92 AO, aż do czasu uprawomocnienia się decyzji podatkowych wydanych na podstawie tych działań wyjaśniających.

Warunkiem wstrzymania biegu terminu (zawieszenia) do ustalenia zobowiązań podatkowych jest poinformowanie podatnika. Poinformowanie ma nastąpić na zasadach § 169 ust. 1 AO, czyli wystarczy, aby odpowiednie pismo opuściło teren organu podatkowego odpowiedzialnego za ustalenie zobowiązania podatkowego lub zostało opublikowane zgodnie z przepisami o doręczeniach. Zawieszenie biegu następuje tylko wtedy, gdy podatnik ma możliwość rozpoznania faktu i powodu wszczęcia w stosunku do niego postępowania przygotowawczego.

Podatnik winien zostać powiadomiony o wszczęciu takiego postępowania, a to, czy powiadomienie o wszczęciu postępowania karnego skarbowego lub postępowania

---

[783] Zawieszenie na podstawie niniejszej regulacji było przedmiotem rozstrzygnięć VIII Wydziału BFH z 17.11.2015 r., sygn. VIIIR6813 VIII R 68/13, DStR 2016 r., s. 605; BFH sygn. VIII R 67/13, DStR 2016 r., s. 608; V Wydziału BFH z 17.12.2015 r., sygn. VR5814 V R 58/14, DStR 2016 r., s.407; BFH syg. V R 59/14 (NV), BeckRS 2016, BECKRS rok 94306.

[784] D. Moldenhauer, *Verjährungshemmende Wirkung einer Steuerfahndungsprüfung nach § 171 Abs. 5 AO*, SteuK 2016 r., 315, pkt 3.3, https://beck-online.beck.de.

[785] Strafprozessordnung (Niemiecki kodeks postępowania karnego), https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_stpo/; E. Tuora-Schwierskott, *Strafprozessordnung StPO Ubersetzung ins Polonische*, Regensburg 2016, s. 220.

w sprawie zagrożonej karą grzywny nastąpiło zgodnie z terminem, rozstrzyga data nadania zawiadomienia[786]. Przepis § 169 ust. 1 zd. 3 AO wskazuje bowiem, że termin uznaje się za dochowany, jeśli przed jego upływem do ustalenia zobowiązania podatkowego decyzja podatkowa opuści teren organu podatkowego odpowiedzialnego za ustalenie tego zobowiązania. Różnica w stosunku do polskich przepisów dotyczących doręczeń jest znacząca. Zgodnie z o.p. bowiem wszczęcie jakichkolwiek czynności kontrolnych czy nawet postępowania podatkowego nie ma wpływu na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Takiego skutku nie mają także przeszkody obiektywne. Pozycja polskiego organu podatkowego, w porównaniu z niemieckim organem podatkowym, w kwestii możliwości wydania skutecznej decyzji podatkowej jest zdecydowanie słabsza. Polski organ podatkowy do końca okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinien wydać decyzję wymiarową, ponieważ okres prowadzonego postępowania podatkowego nie wpływa na zawieszenie biegu przedawnienia. Jeżeli decyzja nie zostanie wydana i poprawnie doręczona zanim zapadnie termin przedawnienia, stanie się ona bezprzedmiotowa i nie będzie podlegała egzekucji. Polscy podatnicy, gdy upływa okres przedawnienia, co do zasady nie odbierają przesyłek przekazywanych poprzez publicznego operatora pocztowego, zyskując tym samym nawet 14 dni upływu okresu przedawnienia, które mogą być kluczowe dla zapadnięcia tego okresu. Skutek przedawnienia w momencie doręczenia zastępczego zapada już po upływie okresu przedawnienia. Może to tłumaczyć często stosowaną praktykę sięgania przez organy postępowania przygotowawczego (organy podatkowe) do procedury karnej skarbowej, która w powyższym przypadku jest jedynym narzędziem dającym możliwość skutecznego wyegzekwowania należności publicznoprawnych.

Pomimo zapewnienia niemieckim organom podatkowym dostatecznego czasu na przeprowadzenie czynności kontrolnych lub postępowania podatkowego, bez ryzyka, że w takim przypadku zobowiązanie podatkowe ulegnie przedawnieniu, przepis § 171 pkt 5 AO przewiduje skutki materialne dla zobowiązań podatkowych także w przypadku wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Jeżeli przed upływem terminu do ustalenia zobowiązań podatkowych podatnika poinformowano o wszczęciu postępowania karnoskarbowego lub postępowania o nałożenie kary grzywny z powodu wykroczenia skarbowego, zawieszeniu ulega bieg terminu przedawnienia (wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe). Zawieszenie nie następuje tylko wtedy, jeżeli postępowanie

[786] BFH z 14.04.2005 r., sygn. XIR8303 XI R 83/03 (NV), BeckRS 2005, BECKRS Jahr 25008634.

w sprawach karnych skarbowych zostało przerwane bezpośrednio po jego rozpoczęciu na czas przekraczający sześć miesięcy, z przyczyn, za które odpowiedzialność ponosi organ podatkowy. Istotne jest natomiast to, że termin biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu bez określania konkretnego terminu, do momentu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe.

Jeśli chodzi o podatki, w stosunku do których zobowiązanie podatkowe powstaje wskutek złożenia deklaracji, możliwość ustalenia zobowiązania podatkowego związanego z takim podatkiem nie przedawnia się do czasu przedawnienia ścigania przestępstwa lub wykroczenia skarbowego (§ 171 pkt 7 AO). Bieg terminu przedawnienia ulega zatem zawieszeniu z mocy prawa, bez konieczności informowania podatnika o tym fakcie. Taki przypadek na gruncie polskich przepisów nie ma miejsca po nowelizacji o.p., która weszła w życie 15 października 2013 r.

3. Model zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w polskich przepisach

Przepisy dotyczące zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych przewidziane w o.p. prowadzą do licznych wątpliwości w zakresie dostatecznego zabezpieczenia interesów podatników, co może prowadzić do wystosowania uwag odnośnie do zmiany tego modelu.

Znowelizowane przepisy uwzględniają treść wyroku TK, bowiem do o.p. został wprowadzony art. 70c[787], który wprost przewiduje, że organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie ma jednak pewności, w jakim zakresie jego dyspozycję będą wypełniać w praktyce organy podatkowe. Jedną z zasad prowadzenia postępowania podatkowego jest zasada informowania, wywodząca się z zasady zaufania (art. 121 o.p.). Wydaje się zatem, że zgodnie z przepisem art. 70c o.p. organ w piśmie zawiadamiającym stronę o stosowaniu instytucji zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinien udzielić informacji w zakresie faktu wszczęcia postępowania karnego skarbowego i związanych z tym skutków w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ogólne brzmienie przedmiotowego przepisu może jednak prowadzić do powoływania w praktyce jedynie treści samego

[787] Ustawa z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, Dz. U. poz. 1149.

przepisu, która dla części podatników może nie być zrozumiała poprawnie. Dodatkowo, finansowe organy postępowania przygotowawczego mogą podnosić, że zasada tajności prowadzenia postępowania przygotowawczego w fazie *in rem* prowadzi do konieczności utrzymywania informacji o wszczęciu postępowania karnego skarbowego w maksymalnie długim okresie. W konsekwencji podatnik otrzyma informację o zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego dopiero ostatniego dnia tego terminu, co jest dopuszczalne na gruncie przepisów.

Obecne przepisy zawarte w o.p. oraz w k.k.s. nie regulują istotnego problemu zawiadomienia osób odpowiedzialnych na podstawie przepisów karnych skarbowych, określonych w art. 9 § 3 k.k.s. Podatnik będący osobą prawną zostanie na podstawie art. 70c o.p. zawiadomiony, że przedawnienie zobowiązania podatkowego nie nastąpi, z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego, jednak osoba odpowiedzialna za dane przestępstwo lub wykroczenie może nie mieć świadomości postępowania, które może być prowadzone w fazie *in rem*. Zdarzają się przypadki, w których osoby określone w art. 9 § 3 k.k.s. nie pełnią już żadnych funkcji u podatnika będącego osobą prawną, nie mają także wpływu na bieg postępowania podatkowego, a wskutek zaniedbań (uprawomocnienia się decyzji na skutek niezłożenia odwołania lub uchybienia jego terminowi) podlegają odpowiedzialności na gruncie k.k.s. Warto rozważyć, czy obowiązku informacyjnego, o którym mowa w art. 70c o.p., nie należałoby rozszerzyć także na podmioty, o których mowa w art. 9 § 3 k.k.s., aby mogły one zgromadzić odpowiednie dokumenty dla swojej obrony.

Powiadomienie podatnika o wszczęciu postępowania karnego skarbowego jest odrębnym zagadnieniem od problemu wydłużania postępowania przygotowawczego. Podatnik może uzyskać wiedzę na temat faktu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ale nie będzie miał skutecznych środków prawnych prowadzących do przeciwdziałania przedłużaniu postępowania karnego skarbowego, w szczególności poprzez jego zawieszenie. W art. 114a k.k.s. przewidziano instytucję, która polega na możliwości zawieszenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się postępowanie przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. Wszczynając zatem postępowanie karne skarbowe, znosi się w praktyce skutki regulacji o.p. przewidujące przedawnienie zobowiązania podatkowego. Artykuł 114a k.k.s. zawiesza ponadto stosowanie przewidzianego w art. 44 § 2 k.k.s. przedawnienia karalności przestępstwa lub wykroczenia

z uwagi na upływ okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stosowanie wskazanych przepisów Kodeksu karnego skarbowego i Ordynacji podatkowej prowadzi do sytuacji, w której nie przedawnia się zobowiązanie i nie przedawnia się przestępstwo karne skarbowe, ponieważ wszczęto postępowanie karne i zawieszono je na niedookreślony czas. Problem ten opisał G. Łabuda, zdaniem którego w praktyce art. 44 § 2 k.k.s. staje się w tej sytuacji „pustym ozdobnikiem"[788], zaś konstrukcja stanowi „zapętlenie" biegu przedawnienia wynikające z przepisów Ordynacji podatkowej oraz Kodeksu karnego skarbowego[789]. W takim przypadku gwarancje dla podatników wprowadzone w trakcie kolejnych nowelizacji o.p. mogą mieć niewielkie znaczenie, ponieważ wiedza podatnika o tym, iż wszczęto w stosunku do niego postępowanie karne skarbowe, nie zmieni stanu niepewności co do konkretnego terminu, w którym zobowiązanie podatkowe nie będzie już wymagalne.

Wątpliwości może budzić także faza postępowania karnego skarbowego, w której powiadamia się podatnika o tym, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uległ zawieszeniu. W fazie *in rem* może nie być jeszcze podstaw do postawienia zarzutów konkretnej osobie. Pomimo tego przepisy art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p. dają możliwości wstrzymania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego także w fazie *in rem*. Być może modyfikacja przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p., którego brzmienie przesuwałoby możliwość zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego na fazę postępowania przeciwko osobie, byłaby dodatkową ochroną dla podatników i jednocześnie kompromisem w uwzględnieniu interesów Skarbu Państwa jako wierzyciela i podatnika jako zobowiązanego. Przedstawienie zarzutów wiąże się bowiem z określonymi wymogami ze strony organu postępowania przygotowawczego, co może stanowić barierę dla finansowego organu postępowania przygotowawczego do zawieszenia biegu przedawnienia. Z drugiej strony, co wykazała analiza, sprawy karne skarbowe w sprawach podatkowych mają swoją specyfikę, polegającą na możliwości zgromadzenia szerokiego zakresu informacji wskutek przeprowadzenia kontroli lub postępowania podatkowego. Informacje są co do zasady na tyle precyzyjne, że dają przeważnie możliwość postawienia zarzutów konkretnej osobie. Ponadto przepis art. 9 § 3 k.k.s. w przypadku osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych przewiduje mechanizm wskazywania na sprawcę (podejrzanego). Dlatego

[788] G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, Prok. i Pr. 2011, nr 3, s. 81.
[789] G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy*, komentarz do art. 44 k.k.s., LEX.

przesunięcie fazy postępowania karnego na fazę *in personam*, w której dopuszczalne byłoby zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, może nie przynieść podatnikom praktycznych korzyści.

W doktrynie postuluje się, aby obowiązkiem powiadomienia podatnika o skutkach postawienia zarzutu polegających na zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania można byłoby obciążyć organ stawiający ten zarzut[790]. Może to jednak wprowadzić zanik rozdziału kompetencji pomiędzy organami podatkowymi oraz organami postępowania przygotowawczego. Chociaż są to w praktyce te same organy, warto zachować porządek kompetencyjny pomiędzy dwoma funkcjonalnie odrębnymi organami. Organ postępowania przygotowawczego nie jest przecież organem właściwym do określania zobowiązań podatkowych. Ponadto nie zawsze jest tak, że postępowanie w sprawach karnych skarbowych jest wszczynane w celu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Postępowania te mogą być prowadzone już po uprawomocnieniu się orzeczenia w sprawie podatkowej, czyli nawet po wydaniu wyroku przez NSA. Na tym etapie postępowania karnego skarbowego zobowiązanie podatkowe jest już zwykle spełnione, zatem brak jest prawnej możliwości jego zawieszenia. Nakładanie na organ postępowania przygotowawczego obowiązku, z którym nie wiązałyby się żadne konsekwencje, mogłoby prowadzić do dodatkowej dezinformacji zarówno organu, jak i podatnika.

Nasuwa się zatem rozwiązanie, które może godzić zarówno interes podatnika, jak i interes fiskalny, polegające na wywołaniu skutku przerwania zobowiązania podatkowego już w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego, zamiast aktualnego rozwiązania polegającego na zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dodać należy, iż przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest przewidziane przez przepisy o.p. i występuje w przypadku prowadzenia egzekucji administracyjnej. Zgodnie z art. 70 § 4 o.p. bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego biegnie on na nowo. W przypadku prowadzenia egzekucji administracyjnej przyjmuje się, że termin ten

[790] S. Kowalski, O. Włodkowski, *Nowe uregulowanie zawieszenia biegu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego (uwagi de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, M.Podat. 2013, nr 11, s. 8.

może być przerywany wielokrotnie[791]. Dlatego w celu jasnego określenia długości okresu przedawnienia zobowiązania, które uległo wydłużeniu wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego, przerwa powinna nastąpić tylko raz. Podatnik miałby w takim przypadku pewność, po jakim czasie jego zobowiązanie ostatecznie ulegnie przedawnieniu.

W przypadku zmiany przepisów o.p. związanych z wydłużeniem okresu przedawniania zobowiązania podatkowego kwestia celowości i przychylności z punktu widzenia podatników zmiany modelu wymaga praktycznej analizy, w szczególności tego, na jaki okres i w jak wielu przypadkach są obecnie wydłużane terminy przedawnienia. Zbadanie tego zagadnienia na potrzeby wdrożenia do przepisów wskazanego rozwiązania dałoby odpowiedź na pytanie o to, czy zmiana modelu miałaby praktyczny sens dla podatników, a także o to, czy wpłynęłaby na ekonomikę postępowań karnych skarbowych oraz podatkowych.

Model polegający na przerwaniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego może mieć jeszcze jedną przewagę nad zawieszeniem tego biegu. Jest on bowiem jednoznaczny dla podatników, którzy już w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego wiedzą dokładnie, kiedy dane zobowiązanie podatkowe ulegnie przedawnieniu. Model ten może także wpłynąć na efektywność organów prowadzących postępowania karne skarbowe oraz podatkowe.

Alternatywnym rozwiązaniem, wzorowanym na modelu niemieckim, mogłoby być wstrzymanie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego w momencie wszczęcia postępowania podatkowego zmierzającego do określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Model ten, odmiennie niż model niemiecki, uniezależniałby jednak postępowanie podatkowe od karnego skarbowego, czyniąc tym samym przedawnienie zobowiązania podatkowego mnie restrykcyjnym. Tym samym wszczęcie postępowania karnego skarbowego, inaczej niż w modelu niemieckim, nie prowadziłoby do wydłużenia okresów przedawnienia zobowiązań podatkowych w przypadku skazania sprawcy, a także nie prowadziłoby do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wydaje się, że proponowane rozwiązanie mogłoby rozwiązywać kwestię wykorzystywania postępowania przygotowawczego w postępowaniu karnym skarbowym, do prowadzenia

[791] Trybunał w wyroku z 21.6.2011 r. (sygn. P 26/10, OTK-A 2011, nr 5, poz. 43) stwierdził, że przepis ten jest zgodny z Konstytucją RP. Zdaniem TK nie ma zatem przeszkód, aby bieg terminu przedawnienia był przerywany wielokrotnie.

postępowań podatkowych. Postępowanie karne skarbowe nie miałoby bowiem żadnego wpływu na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Nie wydaje się dobrym rozwiązaniem całkowite zrezygnowanie ze związku postępowania karnego skarbowego z długością terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, bez jednoczesnego zaproponowania narzędzia pozwalającego ten termin przedłużyć.

Wnioski końcowe

1. Celem pracy było ustalenie na podstawie analizy dogmatycznej przepisów Kodeksu karnego skarbowego oraz Kodeksu postępowania karnego, badań empirycznych, a także analizy komparatystycznej, czy możliwe jest wykorzystanie, a jeśli tak, to – w jakim zakresie, przepisów postępowania przygotowawczego do prowadzenia spraw podatkowych. Analiza doprowadziła do wniosku, że postępowanie karne skarbowe wpływa na postępowanie podatkowe.

W związku z wprowadzeniem do Ordynacji podatkowej regulacji umożliwiających zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek wszczęcia postępowania w sprawach karnych skarbowych, prowadzenie postępowania przygotowawczego umożliwia organowi podatkowemu wydanie decyzji podatkowej podlegającej egzekucji administracyjnej. Obowiązywanie przepisów o.p. o możliwości zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego może w praktyce skłaniać organ podatkowy do wszczynania postępowania karnego skarbowego nie tylko w celu wyjaśnienia, czy istnieje podstawa do wniesienia aktu oskarżenia oraz realizacji celów szczegółowych przewidzianych w art. 297 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), ale – przede wszystkim – do zapobiegania skutkom przedawnienia zobowiązań podatkowych. Rozwiązanie modelowe, polegające na wszczęciu postępowania karnego skarbowego, już po wydaniu decyzji w sprawie podatkowej i jej uprawomocnieniu się, a zatem po ustaleniu stanu faktycznego w zakresie zobowiązania podatkowego, może w praktyce nie zawsze być stosowane, gdy organ będzie miał na celu przede wszystkim poprawę skuteczności ściągalności zobowiązania podatkowego. Oznacza to w praktyce rozwiązanie polegające na wszczęciu postępowania karnego skarbowego jeszcze w trakcie trwania postępowania podatkowego, w szczególności na krótko przed terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego, zanim zostanie wydana decyzja wymiarowa. Praktykę taką potwierdzają dane uzyskane z badania ankietowego pokazujące, że w 2016 r. wszczęto 163 173 postępowań podatkowych oraz 136 005 postępowań karnych skarbowych. Oznacza to, że wszczęcie postępowania podatkowego prowadzi zwykle, bo aż w 83% przypadków, także do wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Wskaźnik ten od 2014 r. wynosi powyżej 80%. Skazanie w sprawach karnych skarbowych w roku 2016 nastąpiło tylko w 100 879 przypadkach, a zatem w 74% spraw, z czego 12 428 zakończyło się dobrowolnym poddaniem się odpowiedzialności, 6 756 nałożeniem mandatu karnego, a 81 695 wyrokiem

skazującym. Analiza danych prowadzi do wniosku, że 26% wszczętych postępowań karnych skarbowych nie znalazło podstaw skazania z powodu braku winy oskarżonego lub innych przyczyn wyłączających karalność oraz ściganie. Prowadzi to do wniosku, że postępowania te mogły być wszczęte jedynie w celu wywołania skutków w postępowaniu podatkowym.

2. Postępowanie karne skarbowe oparte na recypowanych na podstawie art. 113 k.k.s. przepisach procedury karnej. W konsekwencji w prowadzeniu postępowań karnych skarbowych można co do zasady stosować wszystkie środki przewidziane w przepisach k.p.k., a pozyskany materiał dowodowy wykorzystać w sprawie podatkowej na zasadach obowiązujących w o.p.

3. Szczególny cel postępowania karnego skarbowego, polegającego na wyrównaniu uszczerbku należności publicznoprawnej, w kontekście instytucji prowadzących do regresu odpowiedzialności karnej skarbowej (dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, czynny żal) wskazuje, że cel finansowy postępowania jest kluczowy. Uiszczenie zobowiązania publicznoprawnego może bowiem prowadzić do zakończenia postępowania przy równoczesnym braku odpowiedzialności sprawcy. Postępowanie zwykle jest prowadzone do czasu wyegzekwowania należności publicznoprawnej. Skuteczną egzekucję zobowiązania zapewnia możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Regres odpowiedzialności karnej skarbowej związany ze stosowaniem instytucji „czynnego żalu" lub dobrowolnego poddania się odpowiedzialności powoduje, że cele postępowania karnego skarbowego określone w art. 2 oraz art. 297 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) nie są w pełni realizowane. Czynny żal, w ramach którego sprawca czynu informuje organ o fakcie jego popełnienia i uiszczeniu należności publicznoprawnej, prowadzi do obowiązkowego zastosowania ujemnej przesłanki procesowej określonej w art. 17 § 1 pkt 4 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), o czym stanowi art. 16 § 1 k.k.s. Osiągnięty jest tylko cel finansowy postępowania karnego skarbowego określony w art. 114 k.k.s., polegający na wyrównaniu uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu.

Przepisy Kodeksu karnego skarbowego stwarzają możliwość konsensualnego zakończenia postępowania w formie tzw. czynnego żalu lub dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. W przypadku gdy sprawca nie zdecyduje się na taką formę zakończenia postępowania, finansowe organy postępowania przygotowawczego mają możliwość prowadzenia postępowania w celu wykrycia jak największej liczby uszczupleń podatkowych. Analiza sankcji grożących w postępowaniu karnym skarbowym za

uszczuplenia należności o wielkiej wartości wskazuje, że są one mniej dotkliwe w porównaniu z sankcjami grożącymi za przestępstwa powszechne. Wydłużenie postępowania karnego skarbowego może sprzyjać zwiększeniu wykrywalności i ściągalności zobowiązań podatkowych, w szczególności w związku z wykorzystaniem przysługujących finansowym organom postępowania przygotowawczego na gruncie postępowania karnego skarbowego czynności procesowych lub operacyjno-rozpoznawczych.

4. Zarówno postępowanie przygotowawcze, jak i wymiarowe postępowanie podatkowe prowadzi zwykle ten sam organ. W postępowaniu karnym skarbowym jest dostępny szeroki zakres źródeł informacji o czynie zabronionym, np.: anonim, interpretacje przepisów prawa podatkowego, postępowania podatkowe, czynności sprawdzające, kontrole i kontrole krzyżowe, deklaracje podatkowe i informacje, umowy notarialne, informacje od obcych organów podatkowych. Informacje te nie są ograniczone przepisami proceduralnymi, zwłaszcza koniecznością zachowania szczególnej formy ich dokumentowania. Sprzyja to wszczynaniu postępowania karnego skarbowego.

5. Przepisy dotyczące postępowania sprawdzającego przewidują możliwość weryfikacji posiadanych przez organ informacji w ramach postępowania karnego skarbowego, w drodze czynności sprawdzających. Wpływa to bezpośrednio na możliwość zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego także w tym trybie. Okres prowadzenia postępowania sprawdzającego już od momentu dokonania pierwszej czynności jest bowiem wliczany do czasu trwania postępowania przygotowawczego. Nawet na tak wczesnym etapie wskutek podjęcia czynności organu podatkowego można doprowadzić do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, pomimo że nie zostało wydane postanowienie o wszczęciu śledztwa albo dochodzenia.

6. Przepisy o wszczęciu postępowania przygotowawczego w stosunku do osoby są dość nieprecyzyjne, nie jest bowiem jednoznacznie określony moment, w którym należy uznać, że zarzuty w stosunku do określonej osoby zostały jej postawione. Brak jednoznacznego określenia momentu przedstawienia podejrzanemu zarzutów może sprzyjać finansowym organom postępowania przygotowawczego w prowadzeniu postępowań podatkowych. Mogę one bowiem przedstawiać argument, że postępowanie zostało wszczęte odpowiednio wcześnie, aby skutecznie doprowadzić do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nawet jeżeli przepisy prawa podatkowego zawarte w o.p. będą wymagały do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego fazy *in*

personam.

7. Organy postępowania przygotowawczego w postępowaniu karnym skarbowym w celu skutecznego zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego mogą prowadzić je w sprawie, bez konieczności przechodzenia do etapu *in personam*. Prowadzić to może do niższego poziomu gwarancji procesowych dla sprawcy. W postanowieniu o wszczęciu postępowania w sprawie można także wskazać osobę podejrzaną, bez przedstawiania jej zarzutów. Osoba taka może być przesłuchana w charakterze świadka. Taka praktyka, choć niezgodna z założeniami postępowania karnego skarbowego, może być uzasadniona taktyką, której celem jest wzbogacenie materiału dowodowego w celu przedstawienia zarzutów.

8. Analiza regulacji dotyczących stron postępowania karnego skarbowego wskazuje na istotne uprzywilejowanie pozycji finansowych organów postępowania w stosunku do pozostałych oskarżycieli publicznych. Ustawodawca założył prymat finansowych organów postępowania przygotowawczego, uznając, że to one powinny co do zasady prowadzić postępowania karne skarbowe. Organy te w wielu przypadkach posiadają kompetencje prokuratora i mogą bez jego udziału wykonywać określone istotne czynności procesowe wskazane w art. 122 § 1 k.k.s. Finansowemu organowi postępowania przygotowawczego nie można przekazać aktu oskarżenia w trybie art. 344a § 1 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) celem uzupełnienia, jak ma to miejsce w przypadku prokuratora.

Finansowe organy postępowania przygotowawczego posiadają szeroki zakres uprawnień, jeśli chodzi o możliwe do stosowania w trakcie procesu czynności, do których zalicza się w szczególności podsłuch procesowy, a także uprawnienia Policji polegające na możliwości dokonania przeszukania w przypadkach niecierpiących zwłoki. Wskutek tych czynności dokonanych w postępowaniu karnym skarbowym może zostać zebrany istotny materiał dowodowy sprawy podatkowej, ponieważ art. 180 § 1 o.p. dopuszcza jako dowód wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

Przekazanie kompetencji prokuratorskich finansowym organom postępowania przygotowawczego na podstawie art. 122 k.k.s. oznacza przekonanie ustawodawcy, że udzielenie tym organom jako wyspecjalizowanym w sprawach karnych skarbowych, a także podatkowych, kompetencji podobnych do tych, które służą organowi prokuratorskiemu, stwarza warunki do realizacji w sposób optymalny celów postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych oraz do efektywnego popierania oskarżenia przed sądem. Skoncentrowanie podmiotowe organów podatkowych oraz organów ścigania ujawnia

synergię w prowadzeniu spraw podatkowych i karnych skarbowych. Koncentracja skutkuje zwiększeniem możliwości kierowania postępowaniem karnym skarbowym przez organy finansowe. Doświadczenie w kwestiach podatkowych oraz dostęp do informacji umożliwiają finansowym organom postępowania efektywniejsze w stosunku do pozostałych organów prowadzenie postępowań karnych skarbowych.

9. Zakres rzeczowy spraw zastrzeżonych wyłącznie dla finansowych organów postępowania również wpływa na uprzywilejowanie pozycji finansowych organów postępowania. Ani ABW, ani CBA nie mogą wszczynać postępowań w sprawach o wykroczenia skarbowe, pozostawiając ten obszar w szczególności finansowym organom postępowania. Postępowania karne skarbowe w formie dochodzenia dotyczące wykroczeń dominują w ogólnej liczbie prowadzonych postępowań. Inne niż finansowe organy postępowania w ograniczonym więc zakresie mają możliwość prowadzenia postępowań, co potwierdzają statystyki (w 2010 r. ponad 76% spraw dotyczyło wykroczeń skarbowych).

Właściwość rzeczowa finansowych organów postępowania przygotowawczego jest szeroka, może bowiem dotyczyć także przestępstw powszechnych. W sytuacji ujawnienia przez te organy przestępstwa powszechnego przy okazji prowadzenia spraw podatkowych stają się one właściwe także w sprawie o przestępstwo powszechne.

10. Szczególna pozycja finansowych organów postępowania powoduje, że w praktyce rola prokuratora i jego aktywność w postępowaniach karnych skarbowych jest odpowiednio mniejsza. W szczególności treść art. 151a § 1 k.k.s. wskazuje, że prokurator nie jest traktowany jako wiodący organ ścigania w prowadzeniu postępowania karnego skarbowego, także w formie śledztwa. Zgodnie z tym przepisem śledztwo prowadzi finansowy organ postępowania przygotowawczego, chyba że prowadzi je prokurator. Pozwala to finansowym organom postępowania przygotowawczego kierować postępowaniem karnym skarbowym oraz oddziaływać na postępowanie podatkowe.

11. Podatnik, który nie jest jeszcze stroną postępowania karnego skarbowego, ma słabszą pozycję wobec organu ścigania. Podatnik nie musi być jeszcze stroną postępowania karnego skarbowego w sensie ścisłym (nie doszło do przedstawienia zarzutów), aby finansowy organ postępowania mógł wpłynąć w sposób bezpośredni na postępowanie podatkowe, prowadząc do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Podatnik w trakcie postępowania przygotowawczego może być traktowany jako faktycznie podejrzany, w konsekwencji nie będzie korzystać z uprawnień przewidzianych dla podejrzanego. W praktyce może to ułatwiać organowi ścigania prowadzenie czynności

procesowych, które przyczynią się do wzbogacenia materiału dowodowego sprawy podatkowej.

12. Brak pełnej jawności akt postępowania karnego skarbowego ułatwia finansowemu organowi postępowania gromadzenie dowodów na potrzeby sprawy podatkowej. Prowadzić to może do naruszenia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. Zasadą w postępowaniu podatkowym jest bowiem dostęp strony do akt postępowania (art. 178 w zw. z art. 123 o.p.). Wyjątki dotyczą jedynie poszczególnych dokumentów, a nawet informacji, których ochrony jawności wymaga interes publiczny lub przepisy o ochronie informacji niejawnych (art. 179 § 1 o.p.). Odmowa dostępu dla strony postępowania podatkowego wymaga wydania postanowienia, na które przewidziane jest zażalenie. Postępowanie przygotowawcze, w związku z którym pozyskano dowody dla postępowania podatkowego, może ograniczyć stronie w sposób istotny jawność postępowania podatkowego. Ponadto w postępowaniu podatkowym, jak stanowią przepisy o.p., można dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Dopuszczenie dowodu na podstawie art. 168a k.p.k. powoduje, że dowód ten można uznać za zgromadzony w toku postępowania karnego, w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe (art. 181 o.p.).

13. Skorzystanie z jednego z praw do obrony, polegającego na odmowie złożenia wyjaśnień, może być wykorzystane przeciwko podejrzanemu, prowadząc do wydłużenia zarówno postępowania karnego skarbowego, jak i postępowania podatkowego. Organ prowadzący postępowanie karne skarbowe będzie poszukiwał dowodów, których nie uzyskał w szczególności w wyniku odmowy złożenia wyjaśnień przez stronę. Strona nie będzie miała w takim przypadku możliwości podniesienia skutecznego zarzutu przedłużania postępowania, ponieważ wskutek jej działania postępowanie uległo wydłużeniu. Finansowy organ postępowania, będący zwykle także organem podatkowym w powiązanej stanem faktycznym sprawie, uzyskuje możliwość prowadzenia sprawy podatkowej, z zachowaniem pewności, że wydana decyzja wymiarowa w związku z zawieszeniem biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie mogła zostać skutecznie wyegzekwowana.

14. Czas trwania postępowania karnego skarbowego, a także okres, w którym postępowanie może być wszczęte po uwzględnieniu okresów przedawnienia karalności (art. 44 k.k.s.), mogą być wydłużone z uwagi na toczące się postępowanie karne skarbowe. Wpływa to bezpośrednio na obowiązki sprawców i podatników związane z dokumentacją podatkową potwierdzającą wywiązywanie się z obowiązków podatkowych. Obowiązek

przewiduje art. 86 § 1 o.p. Przepis ten wymaga przechowywania dokumentacji aż do momentu przedawnienia terminu zobowiązania podatkowego, a termin ten może być wskutek prowadzenia postępowania karnego skarbowego wydłużany.

15. W postępowaniu karnym skarbowym występują strony szczególne, nieznane k.p.k., podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej oraz interwenient. Podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej, którego odpowiedzialność ma charakter obiektywny, a związek ze sprawcą traktowany jest także na zasadzie faktycznej, może być gwarantem spełnienia celu finansowego postępowania, polegającego na wyrównaniu uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, wskazanego w art. 114 k.k.s. Pociągnięcie do odpowiedzialności posiłkowej może nastąpić na wczesnym etapie postępowania, to jest w fazie przygotowawczej. Decyduje o tym finansowy organ postępowania w drodze postanowienia (art. 124 § 1 k.k.s.). Decyzja o pociągnięciu do odpowiedzialności posiłkowej może doprowadzić do wyrównania spowodowanego czynem zabronionym uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu.

Finansowy cel postępowania karnego skarbowego (art. 114 k.k.s.) jest dodatkowo zabezpieczony także poprzez restrykcyjne przesłanki możliwości skutecznego wniesienia interwencji co do przedmiotów objętych przepadkiem. Do uwzględnienia interwencji konieczne jest bowiem nie tylko wykazanie się tytułem prawnym do przedmiotów, ale także udowodnienie, że sprawca uzyskał przedmiot objęty przepadkiem w drodze przestępstwa lub wykroczenia.

16. Analiza przepisów dotyczących przebiegu postępowania przygotowawczego oraz o.p. prowadzi do wniosku, że nawet zastosowanie nieprawidłowej formy postępowania nie wyłącza skutków, jakie postępowanie może wywrzeć na gruncie zobowiązań podatkowych. Jeżeli postępowanie będzie prowadzone w formie dochodzenia przez finansowy organ postępowania, a konieczne było prowadzenie śledztwa do czasu umorzenia tego postępowania z uwagi na negatywną przesłankę procesową (art. 17 § 1 pkt 9 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), postępowanie pomimo wady doprowadzić może w szczególności do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego i wydania skutecznej decyzji podatkowej.

17. W trakcie postępowania prowadzonego w formie dochodzenia w sprawie o wykroczenie organ może ograniczyć się do czynności określonych w art. 152 k.k.s., a więc do przesłuchania podejrzanego, aby wykonać podstawowe czynności w ramach dochodzenia

przewidziane w k.k.s. Organ nie ma obowiązku realizowania żadnych innych czynności dochodzenia w celu uzasadnienia toku postępowania. W konsekwencji tego organ ścigania, będący z zasady organem podatkowym, ma podstawy do wywołania skutków w sferze zobowiązań podatkowych, pomimo że postępowanie może być prowadzone w sposób formalny, zasadniczo bez znaczenia dla gromadzenia materiału dowodowego.

W przypadku przestępstw skarbowych są podstawy prawne do prowadzenia postępowania w uproszczonej formie, jaką jest dochodzenie, jednak bez możliwości ograniczenia czynności jedynie do przesłuchania podejrzanego, przewidzianej w art. 152 k.k.s., jak w dochodzeniu w sprawie o wykroczenie. Przepisy k.k.s. nie wskazują jednak konkretnych czynności, które powinny być wykonane, jeżeli dochodzenie jest prowadzone w sprawie o przestępstwo. Organ prowadzący postępowanie karne skarbowe, aby utrzymać postępowanie w toku i wywrzeć wpływ na postępowanie podatkowe, nie ma obowiązku realizowania konkretnych czynności w ramach dochodzenia w sprawie o przestępstwo. Przepisy prawa nie nakładają bowiem obowiązku zrealizowania konkretnych czynności w sprawie o przestępstwo.

18. Regulacje k.k.s. umożliwiają przekształcenie dochodzenia w śledztwo, co w praktyce może zostać wykorzystane w celu przedłużenia postępowania przygotowawczego, a także przeprowadzenia innych, poza przesłuchaniem podejrzanego, czynności procesowych przewidzianych w k.k.s. Chodzi w szczególności o zeznania świadka (art. 177–192a k.p.k.) i zastosowanie w związku z tym środków dyscyplinujących lub badań eliminacyjnych.

Istotne dla sprawy podatkowej może być stwierdzenie okoliczności przy pomocy biegłych posiadających wiadomości specjalne lub mogących przeprowadzić badania poligraficzne (art. 193–206 k.p.k.). Dowody pozyskane w postępowaniu karnym skarbowym mogą zostać przy uwzględnieniu przepisów art. 180 i 181 o.p. wykorzystane w postępowaniu podatkowym. Przepisy k.p.k. stosowane odpowiednio do postępowań karnych skarbowych umożliwiają w szczególności zatrzymanie rzeczy oraz przeszukanie (art. 217–236a k.p.k.). Istotne znaczenie dla spraw podatkowych może mieć czynność przewidziana w postępowaniu karnym skarbowym, a nieprzewidziana w procedurze podatkowej, polegająca na przeszukaniu systemów informatycznych (art. 236a k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). Organ podatkowy w trakcie prowadzenia postępowania podatkowego nie może bowiem żądać wglądu do systemu informatycznego podatnika, w którym prowadzona jest ewidencja rachunkowa na potrzeby rozliczeń zobowiązań podatkowych. Organ może

jedynie żądać wyjaśnień co do podstaw sporządzonych deklaracji podatkowych. Nie będzie miał jednak dostępu do danych, na podstawie których te deklaracje lub informacje podatkowe zostały przygotowane. Podatnik w przypadku żądania organu przedstawienia tych danych może dokonać ich selektywnego wyboru. W związku z tym pozyskanie informacji wskutek przeszukania systemu informatycznego w prowadzonym postępowaniu karnym skarbowym może się przyczynić do istotnego wzbogacenia materiału dowodowego także w powiązanej sprawie podatkowej.

19. W praktyce finansowe organy postępowania przygotowawczego dążą do zastosowania trybu mandatowego albo dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, jeżeli decyzja w sprawie podatkowej jest prawomocna, przy założeniu, że wystąpią warunki do zastosowania któregoś z tych trybów. W modelowym związku pomiędzy postępowaniem podatkowym a postępowaniem karnym skarbowym, w którym postępowania karne skarbowe jest wszczynane po wydaniu decyzji podatkowej, organ nie będzie zainteresowany wydłużeniem czasu postępowania. Jest to związane z możliwością szybkiego wymierzenia sprawcy kary finansowej, a zatem realizacji jednego z celów prawa karnego skarbowego. Zakończyć powinno się także postępowanie podatkowe, ponieważ zapłata zobowiązania może nastąpić na podstawie decyzji podatkowej, która po uzyskaniu prawomocności prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego. Mowa o decyzjach wydanych w okolicznościach błędnego zadeklarowania przez podatnika wartości zobowiązania, które następnie ulegają modyfikacji w drodze decyzji określających. Z danych Ministerstwa Finansów wynika, że w 2010 r. aż 87,4% spraw zakończyło się w trybie mandatowym. W przypadkach, w których w 2010 r. skierowano do sądu akt oskarżenia, 41% tych aktów zawierało wniosek sprawcy o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Z badań ankietowych przeprowadzonych w latach 2014–2016 wynika, że wartość ugodowo zakończonych spraw uległa znacznemu zmniejszeniu.

20. Tryby szczególne są postrzegane jako posiadające prymat nad trybem zwyczajnym[792] oraz optymalne[793], co uzasadnia decyzję finansowych organów postępowania przygotowawczego w przypadku ich podjęcia i zakończenia także postępowania podatkowego związanego z przestępstwem lub wykroczeniem. Tryby te wskutek zredukowanego formalizmu powodują usprawnienie oraz przyspieszenie

[792] Por. J. Zagrodnik, *Hierarchia odmian rodzajowych przebiegu procesu karnego skarbowego w świetle noweli wrześniowej*, Prok. i Pr. 2015, nr 5, s. 107.
[793] M. Tużnik, *Postępowania…*, s. 14.

rozpoznawania spraw karnych skarbowych. Jeżeli jednak istnienie ryzyko, że może nastąpić przedawnienie zobowiązania podatkowego, finansowe organy postępowania przygotowawczego mogą doprowadzić do uruchomienia trybu zwyczajnego, względnie nakazowego.

21. Przepisy postępowania przewidują szczególny tryb w stosunku do nieobecnych, o którego podjęciu decyduje organ postępowania przygotowawczego. Podjęcie tego trybu przewiduje szerokie możliwości kierowania postępowaniem karnym skarbowym, związane z pominięciem czynności dowodowych dotyczących oskarżonego lub podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej. Organ może także zrezygnować z umożliwienia podejrzanemu zapoznania się z materiałem dowodowym zebranym w postępowaniu przygotowawczym, który następnie zostanie wykorzystany w sprawie podatkowej. W ten sposób w sprawie podatkowej zostanie uwzględniony materiał dowodowy pozyskany bez wiedzy oskarżonego, który jako nieobecny nie będzie mógł się z nim zapoznać także przed wydaniem decyzji podatkowej.

22. Tryb, w którym prowadzone jest postępowanie karne skarbowe, nie ma wpływu na możliwość zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w każdym przypadku bowiem organ może doprowadzić do zawieszenia tego terminu. Tryb może wpłynąć na okres zawieszenia, ponieważ tryby o zredukowanym formalizmie zwykle szybciej kończą się prawomocnym orzeczeniem skazującym.

23. Zakończenie postępowania przygotowawczego prowadzące do wniesienia aktu oskarżenia nie ma wpływu na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego spoczywa aż do momentu uprawomocnienia się orzeczenia skazującego. Finansowy organ postępowania w czasie trwania etapu sądowego, aż do momentu uprawomocnienia się orzeczenia skazującego, może także wydać egzekwowalną decyzję wymiarową.

24. Podstawy do podjęcia decyzji o wniesieniu aktu oskarżenia są oceniane przez organ (*arg. ex* art. 322 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.), dając tym samym finansowemu organowi postępowania przygotowawczego istotną możliwość w zakresie wpływania na czas trwania postępowania przygotowawczego, z możliwością jego wydłużenia.

25. Przekroczenie terminu upływającego od zamknięcia śledztwa do wniesienia aktu oskarżenia nie jest obwarowane żadnymi sankcjami, ponieważ termin określony w art. 331 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.) ma charakter wyłącznie instrukcyjny. Zastosowanie w takim przypadku przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony

do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki jest niemożliwe. Należy rozszerzyć zakres stosowania tej ustawy poprzez stworzenie możliwości wniesienia skargi również w postępowaniu, które nie jest nadzorowane przez prokuratora.

26. Udowodnienie winy w toku postępowania może być wsparte ustaleniami dokonanymi w postępowaniu podatkowym, w szczególności związanymi z brakiem należytej staranności, polegającej na niedostatecznej weryfikacji kontrahenta, nieznajomości komunikatów i ostrzeżeń MF. Organy podatkowe, które są także organami postępowania karnego skarbowego, mogą w sposób celowy, poprzez stosowanie polityki informacyjnej polegającej na wydawaniu komunikatów i ostrzeżeń MF, w których przestrzega się przed stosowaniem określonych rozwiązań podatkowych, ułatwiać potencjalną kwalifikację przestępstw lub wykroczeń z punktu widzenia postaci zamiaru sprawcy do przestępstw i wykroczeń umyślnych. Wiedza i doświadczenie pozyskane w związku z prowadzonymi postępowaniami podatkowymi, podane w formie komunikatów i ostrzeżeń, mogą być wykorzystane w sprawach karnych skarbowych do uzasadnienia aktu oskarżenia. Ustalenia poczynione w postępowaniu podatkowym pokazują, że postępowanie to może mieć także istotny wpływ na postępowanie przygotowawcze. Postępowanie podatkowe prowadzi bowiem do wykazania, że działania podatnika były umyślne.

27. Szybkie skazanie, bez przeprowadzenia rozprawy, wiąże się dla organu finansowego z możliwością efektywnego pozyskania dla Skarbu Państwa wielokrotnych korzyści finansowych, wynikających zarówno z orzeczonych kar, jak i z uiszczonego przed uprawomocnieniem się orzeczenia skazującego zobowiązania publicznoprawnego. Decyzja podatkowa wydana w powiązanej sprawie raczej nie będzie kwestionowana i ulegnie uprawomocnieniu, a następnie wykonaniu.

28. Analiza przypadków zakończenia postępowania poprzez jego umorzenie wskazuje na ich węższy zakres niż w k.p.k. Oznacza to, że wszczęte przez finansowy organ postępowania przygotowawczego postępowanie powinno raczej doprowadzić do pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności niż do zakończenia postępowania wskutek jego umorzenia, ponieważ przypadki umorzenia przewidziane w przepisach są w sprawach karnych skarbowych węższe niż w k.p.k.

Wystąpienie przesłanki określonej w art. 17 § 1 pkt 10 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.), dotyczącej zezwolenia władzy na ściganie, może w ogóle nie mieć znaczenia dla możliwości

zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przesłanka ta realizuje się dopiero w stadium *in personam*. Zostało bowiem wskazane, że możliwość zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego jest dopuszczalne także wówczas, gdy postępowanie jest prowadzone w sprawie, zanim uzyskano stosowne zezwolenie.

Umorzenie postępowania karnego skarbowego na etapie postępowania przygotowawczego, a nawet uniewinnienie oskarżonego w drodze prawomocnego wyroku, nie znosi jednak skutków materialnoprawnych, jakie wywołuje postępowanie przygotowawcze, polegających na zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Skutek zawieszenia do momentu prawomocnego umorzenia lub uniewinnienia nie zostaje zniesiony, powodując, że decyzja wymiarowa wydana w sprawie podatkowej jest egzekwowalna niezależnie od sposobu zakończenia postępowania karnego skarbowego. Jest to istotne z uwagi na liczbę postępowań umarzanych na etapie przygotowawczym, wynoszącą w 2016 r. 10 096 spraw, co odpowiada 7% wszystkich wszczętych postępowań.

Skuteczność zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, pomimo umorzenia postępowania lub uniewinnienia oskarżonego, pokazuje istotny wpływ postępowania karnego skarbowego na sprawy podatkowe, także gdy nie dochodzi do ukarania podejrzanego, a postępowanie kończy się na etapie przygotowawczym.

29. Finansowe organy postępowania, zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów k.k.s., mają wyłączną wśród oskarżycieli kompetencję do stosowania szczególnej instytucji w k.k.s. prowadzącej do skazania lub dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. W przypadku gdy sąd pozytywnie odniesie się do wniosku organu postępowania przygotowawczego złożonego w sprawie, jest związany w zakresie wysokości wynegocjowanej pomiędzy sprawcą a organem kary grzywny, bez możliwości zmiany poczynionych uzgodnień. Ta forma zakończenia postępowania karnego skarbowego wyłącza sąd z rozstrzygnięcia co do orzeczenia o wysokości kary, przyznając finansowemu organowi wiodącą rolę. Zastosowanie tej instytucji prowadzi do zakończenia postępowania podatkowego na warunkach wynegocjowanych ze sprawcą przez organ podatkowy, co wskazuje na pośredni wpływ postępowania karnego skarbowego na postępowanie podatkowe.

30. Poza jedynie formalnym prowadzeniem postępowania karnego skarbowego, które nie przyczynia się do wzbogacenia materiału dowodowego, finansowe organy mogą

podjąć decyzję o tymczasowym, niedefinitywnym zakończeniu postępowania poprzez jego zawieszenie. Postępowanie karne skarbowe poza możliwością odpowiedniego stosowania podstaw zawieszenia z k.p.k., określonych w art. 11 § 2 oraz w art. 22, przewiduje ponadto autonomiczną podstawę wstrzymania postępowania, wprowadzoną do Kodeksu karnego skarbowego – w art. 114a. Regulacja powyższa stosowana w stadium jurysdykcyjnym stanowi istotną odrębność w procedurze karnej skarbowej, prowadzącą do faktycznego ograniczenia samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego w oczekiwaniu na prejudykat. Zawieszenie postępowania przygotowawczego na podstawie art. 114a k.k.s. w 2016 r. zastosowano w 2 489 przypadkach. Przesłanką zawieszenia na podstawie art. 114a k.k.s. jest prowadzenie kontroli lub postępowania podatkowego. Wprowadzenie w k.k.s. autonomicznej podstawy prawnej przewidującej możliwość zawieszenia postępowania mogło być odebrane w warstwie psychologicznej jako stworzenie przyzwolenia na bardzo częste wykorzystywanie tej instytucji w pracy organów podatkowych, do prowadzenia postępowań podatkowych. Wpływ regulacji art. 114a k.k.s. na postępowania podatkowe i karne skarbowe jest dwukierunkowy i bezpośredni. Wszczęte postępowanie podatkowe wpływa na postępowanie karne skarbowe, ponieważ jest przesłanką do zawieszenia tego postępowania, natomiast postępowanie karne skarbowe prowadzi do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Należy ponadto zauważyć, że regulacja § 214 Regulaminu wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury obliguje prokuratora do weryfikacji zawieszonych postępowań. Podobnych postanowień w przepisach powszechnie obowiązujących nie ma w przypadku finansowych organów postępowania. W konsekwencji tak istotna decyzja, dotycząca zatwierdzenia postanowienia o zawieszeniu postępowania, wpływająca na długość trwania zarówno postępowania podatkowego, jak i postępowania karnego skarbowego, dokonywana przez finansowy organ postępowania, może być związana z celem postępowania podatkowego, w drodze którego dąży się do określenia wysokości zobowiązania.

Instrumentalny charakter przepisu art. 114a k.k.s. staje się szczególnie dostrzegalny, kiedy zostanie zestawiony z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., stanowiącym o zawieszeniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega bowiem zawieszeniu także w okresie wstrzymania postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 114a k.k.s. Skutki art. 114a k.k.s. nie wykluczają czynności związanych z poszukiwaniem dowodów w celu ich zabezpieczania przed utratą

lub zniekształceniem. Pozyskane w tym czasie dowody będą mogły być wykorzystane w sprawie podatkowej.

31. Zasadniczy wpływ na prawidłowy nadzór nad postępowaniem ma rodzaj tego nadzoru. Jest on najskuteczniejszy, gdy jest to nadzór zewnętrzny. W k.k.s. zasada nadzoru zewnętrznego nie obowiązuje, ponieważ jest on zwykle sprawowany przez finansowe organy postępowania.

Regulacje dotyczące nadzoru nad postępowaniem przygotowawczym wskazują na istnienie tzw. postępowania międzyinstancyjnego. Środek zaskarżenia złożony przez stronę jest w pierwszym etapie kierowany do organu, który wydał skarżony akt. Rezultatem tej procedury może być odmowa lub przyjęcie środka odwoławczego. Procedura postępowania międzyinstancyjnego nie jest prowadzona jawnie, a w dodatku nie jest regulowana przez przepisy analogiczne jak w przypadku prokuratora, który związany jest Regulaminem wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury. Oznacza to, że nadzór nad postępowaniem przygotowawczym może podlegać celom postępowania karnego skarbowego i podatkowego.

32. Zażalenia na postanowienia wydane przez finansowe organy postępowania przygotowawczego rozpatruje, co do zasady, nadrzędny finansowy organ postępowania przygotowawczego jako wewnętrzny organ nadzorczy, a zatem instancja odwoławcza ogranicza się do struktur finansowych organów postępowania. Oznacza to, że kontrola dokonywana przez organ należący do administracji finansowej nie jest realizowana przez organ niezależny od podmiotu prowadzącego postępowanie, a zatem nie przez organ niezawisły. Można uznać, że postępowanie przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych, kontrolowane przez finansowe organy postępowania, charakteryzuje się ustawowo zagwarantowaną „hermetycznością”[794]. W praktyce ten mechanizm może sprzyjać realizacji celów postępowań podatkowych. Rozpoznanie środka zaskarżenia przez organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego może być dla prowadzącego postępowanie względniejsze i nieobiektywne.

Konsekwencje nadzoru wewnętrznego ujawniają się także w kwestii przedłużania postępowania przygotowawczego. Określony w sposób autonomiczny w k.k.s. czas trwania postępowania przygotowawczego, wynoszący 3 miesiące, nie stanowi dla finansowych organów postępowania istotnej bariery ograniczającej trwanie czynności procesowych,

[794] J. Grajewski, *Niektóre problemy nadzoru nad postępowaniem przygotowawczym i zakresu wpływu sądu na przebieg procesu karnego*, Warszawa 2008, s. 95.

wpływających także na postępowanie podatkowe. Przewidziany przepisami okres nie jest bowiem bezwzględny. Organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego, będący również organem finansowym, może przedłużyć postępowanie na okres jednego roku. Przedłużenie przez organ spoza struktur organów finansowych – prokuratora jest wymagane tylko w przypadkach, w których prowadzi on lub nadzoruje dochodzenie. W postępowaniach karnych skarbowych zasadą oraz najczęstszym przypadkiem jest jednak prowadzenie dochodzenia bez nadzoru prokuratora. Dlatego finansowe organy postępowania przygotowawczego mogą wydłużyć podstawowy okres prowadzenia postępowania przygotowawczego bez konieczności występowania o zgodę prokuratora. Z dniem 1 marca 2017 r. weszła w życie nowelizacja przepisów, która dwukrotnie zwiększyła dopuszczalny czas trwania przedłużonego postępowania, z 6 miesięcy, do roku. Wydłużenie postępowania przygotowawczego prowadzonego w formie dochodzenia może być dokonywane przez nadrzędne finansowe organy postępowania przygotowawczego bez ograniczeń czasowych, a granicą jest moment przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Nadzór nad finansowymi organami postępowania prowadzi do przyjęcia jako zasady kontroli przez finansowy organ nadrzędny. Zasada ta znacząco odróżnia się od nadzoru nad prokuratorem, którego decyzje w postępowaniu przygotowawczym podlegają co do zasady kontroli sądowej. *De lege ferenda* taka zasada powinna obowiązywać także finansowe organy postępowania przygotowawczego.

33. W przypadkach, w których finansowy organ postępowania uzyskuje na podstawie art. 122 k.k.s. uprawnienia prokuratora do dokonywania czynności w postępowaniu przygotowawczym, w kwestii nadzoru w porównaniu z nadzorem nad prokuratorem ujawnia się istotna różnica. Przepisy k.p.k. jako zasadę wskazują, iż zażalenia na postanowienia, zarządzenia oraz na inne czynności lub zaniechanie czynności prokuratora powinny być rozpatrywane przez sąd. W przypadku finansowych organów postępowania jako ogólną zasadę w art. 167 k.k.s. określono, że organem odwoławczym jest nadrzędny finansowy organ postępowania. Jedynie w wypadkach przewidzianych przez ustawę zażalenia rozpatruje prokurator sprawujący nadzór nad tym postępowaniem albo sąd. Potwierdzeniem zasady z art. 167 k.k.s. jest w szczególności uprawnienie prokuratora polegające na odmowie dostępu do akt (art. 156 k.p.k.), przeniesione na finansowy organ postępowania na podstawie art. 122 § 1 pkt 1 k.k.s., od którego zażalenie kierowane jest do nadrzędnego finansowego organu postępowania, a nie do sądu. Oznacza to, że zasadą

w przypadku środków odwoławczych, także w przypadkach, w których finansowy organ postępowania ma kompetencje prokuratora na podstawie art. 122 k.k.s., jest rozpatrywanie odwołania przez organ nadrzędny. Świadczy to o wyodrębnieniu pozycji finansowych organów postępowania spośród pozostałych organów mogących prowadzić postępowania karne skarbowe i o wzmocnieniu ich pozycji także w stosunku do prokuratora.

Przepis art. 122 k.k.s. nie przewiduje przypadków cedowania na finansowy organ lub organ nadrzędny uprawnień prokuratora bezpośrednio przełożonego. Wynika to z odmiennej struktury wewnętrznej finansowych organów postępowania, w której brak tego rodzaju instancji.

34. Sąd w postępowaniu jurysdykcyjnym orzekając o odpowiedzialności sprawcy, wykorzystuje materiały dowodowe zebrane i zabezpieczone przez finansowe organy postępowania w postępowaniu przygotowawczym.

W praktyce sąd w postępowaniu przygotowawczym w sprawach karnych skarbowych w przypadku nadzoru nad wszczęciem lub umorzeniem postępowania może nie być tak aktywny, jak w postępowaniu karnym w sprawach o przestępstwa powszechne. Wynika to z węższego kręgu podmiotów (braku strony pokrzywdzonej) uprawnionych do złożenia zażalenia na postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania lub o jego umorzeniu. Specyfika postępowań karnych skarbowych wszczynanych zwykle z urzędu przez finansowy organ postępowania powoduje, że krąg podmiotów zainteresowanych skarżeniem postanowienia dotyczącego umorzenia postępowania jest bardzo zawężony, a w przypadku odmowy wszczęcia w praktyce bardzo rzadko występuje. Zakres podmiotowy zażalenia w tym przedmiocie przewidziany przez przepisy powoduje, że można mówić o hermetyczności odmowy wszczęcia i umorzenia postępowania. Rozstrzygnięcia dotyczące wszczęcia postępowania lub jego umorzenia kończą się na etapie postępowania prowadzonego przez finansowy organ i nie trafiają do sądu w celu weryfikacji podjętych decyzji. Wąski zakres podmiotów uprawnionych do zaskarżenia postanowień w przedmiocie umorzenia postępowania lub odmowy jego wszczęcia może być dla finansowych organów postępowania istotny, ponieważ w roku 2016 aż 10 096 spraw uległo umorzeniu na etapie przygotowawczym, co stanowi 7% wszczętych postępowań. Postanowienia dotyczące umorzenia lub odmowy wszczęcia postępowania, jeżeli zapadają, to zwykle wówczas, gdy organ podatkowy wydał już decyzję w sprawie zobowiązania związanego z przestępstwem lub wykroczeniem karnym skarbowym, a postępowanie to staje się z perspektywy organu podatkowego prowadzącego postępowanie podatkowe

zbędne. Zobowiązanie podatkowe jako określone w decyzji wymiarowej nie ulegnie już bowiem przedawnieniu.

Zwraca również uwagę brak możliwości zaskarżenia postanowienia w przedmiocie wszczęcia postępowania, nawet do nadrzędnego finansowego organu postępowania. W konsekwencji osoba podejrzana czy już podejrzany nie może doprowadzić do zakończenia postępowania na jego wczesnym etapie. Postępowanie może się zakończyć dopiero wskutek jego umorzenia z powodów, o których mowa w szczególności w art. 17 lub art. 322 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s. W związku z tym zawieszony bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie może być wznowiony na skutek wniesienia skutecznego zażalenia przez podatnika, w przedmiocie wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Toczące się postępowanie karne skarbowe może prowadzić do gromadzenia materiału dowodowego dla celów postępowania podatkowego.

35. Regulacje k.p.k. dotyczące skargi zasadniczej w procesie karnym skarbowym prowadzą do wniosku, że skarga sporządzona przez organ ścigania określa kierunek postępowania sądowego oraz wskazuje, za jakie czyny oskarżony ma zostać skazany. Sąd nie może rozszerzyć aktu oskarżenia o czyny w nim nieuwzględnione, także w drodze zwrócenia sprawy w trybie art. 339 § 3 pkt 3a w zw. z art. 344a k.p.k. i art. 113 k.k.s. To oskarżyciel decyduje, za jakie zdarzenie faktyczne może odpowiadać oskarżony.

Finansowe organy postępowania mają uprawnienie do samodzielnego sporządzenia i złożenia aktu oskarżenia. Dotyczy to dominujących wśród ogółu spraw karnych skarbowych prowadzonych w formie dochodzenia, nieobjętych nadzorem prokuratora. Zasadę tę modyfikuje przypadek, w którym finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadził dochodzenie objęte nadzorem prokuratora. Akt oskarżenia zatwierdza w tym przypadku i wnosi do sądu prokurator. Jednak nawet w przypadku wniesienia aktu przez prokuratora, finansowy organ nie traci kompetencji oskarżycielskich i może wpływać na postępowanie w stadium jurysdykcyjnym, działając obok prokuratora. Finansowy organ postępowania może przedstawiać fakty, o których wiedzę pozyskał już po zakończeniu postępowania podatkowego.

Do sporządzenia aktu oskarżenia wystarczająca jest tożsamość zdarzenia faktycznego, jednak może ona nie być kompletna, co uniemożliwi pełne rozpoznanie zakresu uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie zobowiązania publicznoprawnego. Dopiero bowiem prawomocna decyzja w sprawie podatkowej pozwala na ustalenie stanu

faktycznego, a także wartość kwot uszczuplonych lub narażonych na uszczuplenie w powiązanej sprawie karnej skarbowej. W związku z tym organ prowadzący postępowanie karne skarbowe może je w praktyce wydłużać, w szczególności poprzez zastosowanie podstawy zawieszenia przewidzianej w art. 114a k.k.s. Ustalenie stanu faktycznego w celu sporządzenia aktu oskarżenia wskazuje na bezpośredni wpływ postępowania podatkowego na postępowanie karne skarbowe, przewidziany w art. 114a k.k.s. Oczekiwanie w sprawie karnej skarbowej na dokładne określenie czynu jest skutkiem pośrednim zawieszenia postępowania karnego skarbowego.

36. W postępowaniu karnym obowiązuje zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego, wyrażona w stosowanym odpowiednio do postępowań karnych skarbowych art. 8 § 2 k.p.k. Zasada ta dotyczy sądu, a nie organów prowadzących postępowanie przygotowawcze, które mogą oczekiwać na rozstrzygnięcie kwestii podatkowej przez właściwe organy, prowadząc także do zawieszenia postępowania na podstawie art. 114a k.k.s. Wydanie decyzji podatkowej polega zwykle na określeniu rzeczywistej wartości należnego podatku, której nie uiścił podatnik, a zatem decyzja ta nie ma charakteru prawno-kształtującego, o czym mowa w art. 8 § 2 k.p.k. (w zw. z art. 113 k.k.s.). Jest to bowiem rozstrzygnięcie deklaratywne, które potwierdza istnienie określonego prawa lub stosunku prawnego. W konsekwencji postępowanie podatkowe może pośrednio wpływać na postępowanie karne skarbowe na etapie przygotowawczym, w związku z koniecznością ustalenia wysokości uszczuplonego zobowiązania oraz okoliczności tego uszczuplenia, stanowiącego istotny element stanu faktycznego sprawy karnej skarbowej. Praktyka oczekiwania na ustalenia dokonane w postępowaniu podatkowym, znajdująca podstawy w przepisach zasługuje na aprobatę. Trudno oczekiwać od organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze, a tym bardziej od sądu karnego, ustalania stanu faktycznego związanego z uszczupleniem podatkowym. Ten zakres ustaleń znacznie sprawniej zostanie zrealizowany przez organ podatkowy, mający dostęp do wymaganych danych.

37. Ograniczenie zakresu oskarżenia nie oznacza, że oskarżyciel nie może zarzucić sprawcy nowych czynów, gdy zostaną one zidentyfikowane w trakcie prowadzonego równolegle postępowania podatkowego związanego z przestępstwem lub wykroczeniem. Przepisy postępowania karnego skarbowego przewidują bowiem możliwość złożenia uzupełniającego aktu oskarżenia.

38. Terminy na wniesienie aktu oskarżenia mają charakter instrukcyjny, co oznacza brak sankcji za ich przekroczenie. Akt oskarżenia złożony po terminie wywołuje takie same

skutki, jak złożony z zachowaniem terminu. Może to prowadzić do przedłużania postępowania przygotowawczego, nawet bez zgody i wiedzy prokuratora.

39. Regulacje k.k.s. w art. 8 przewidują konstrukcję zbiegu idealnego, dopuszczającą kwalifikację czynu także jako przestępstwo powszechne (np. oszustwo określone w art. 286 k.k.). Prowadzi to do stosowania dłuższych okresów przedawnienia przewidzianych w k.k. (art. 101 § 1), w miejsce tych stosowanych w k.k.s., do przestępstw i wykroczeń karnych skarbowych, określonych w art. 44 § 1 tego kodeksu. W związku z wprowadzeniem do k.k. przestępstw dotyczących nierzetelnych faktur, w których znamieniem nie musi być nawet skutek prowadzący do uszczuplenia zobowiązania podatkowego (por. art. 270a, 271a k.k.), kwalifikacja czynów karnych skarbowych do przestępstw powszechnych, objętych dłuższym okresem przedawnienia, może być coraz częstsza. Sąd rozpoznający sprawę, szczególnie gdy możliwość określenia sprawcy zobowiązania podatkowego uległa przedawnieniu, a wyrównanie uszczerbku Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego będzie możliwe już tylko na gruncie przepisów k.k., może podzielić kwalifikacje prawną czynu zaproponowaną przez organ w skardze, aby sprawca przestępstwa poniósł odpowiedzialność i wyrównał uszczerbek Skarbu Państwa.

40. Prokurator oraz finansowe organy postępowania mogą realizować finansowy cel postępowania karnego skarbowego, określony w art. 114 k.k.s., poprzez dołączenie do aktu oskarżenia wniosku o nałożenie odpowiedzialności posiłkowej oraz zobowiązanie określonego podmiotu do zwrotu na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego korzyści majątkowej uzyskanej z przestępstwa skarbowego zarzucanego oskarżonemu.

41. Instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego przewidziana przez art. 70 o.p. wywoływała wiele wątpliwości. Wyrok TK[795] przesądził o jej aktualnej treści. Podatnicy mają obecnie wystarczające gwarancje w zakresie możliwości otrzymania informacji, iż bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uległ zawieszeniu. Nie dotyczy jednak całego zakresu podmiotów wskazanych w art. 9 § 3 k.k.s., którzy odpowiadają jak sprawca.

Kwestią, która nadal wywołuje wątpliwości, pozostaje termin uzyskania informacji, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania uległ zawieszeniu. Termin wskutek działania organu może zostać przesunięty i przypaść na ostatni dzień przed dniem, w którym zobowiązanie podatkowe uległoby przedawnieniu, gdyby nie zastosowano tej instytucji.

[795] Wyrok z 17.7.2012 r., sygn. P 30/11, OTK-A 2012, nr 7, poz. 81.

Należałoby *de lege ferenda* wprowadzić regulację nakładającą na organ obowiązek poinformowania o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego najpóźniej w momencie przejścia postępowania w fazę *in personam*.

Na gruncie aktualnych przepisów wątpliwość budzi także długość trwania zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, której czas nie jest ograniczony przepisami, a zwykle kończy się w momencie wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe.

42. Wskazane jest dokonanie analizy rozwiązań obowiązujących w prawie polskim w porównaniu z rozwiązaniami obowiązującymi w innych krajach, w szczególności w Niemczech. Przepisy przewidziane w tym kraju są znacznie bardziej restrykcyjne niż polskie regulacje. W przypadku podatków, co do których zobowiązanie podatkowe powstaje na podstawie samozadeklarowania, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może być zawieszony z mocy prawa, bez konieczności informowania podatnika o tym fakcie. Ponadto liczba przypadków, w których następuje zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest większa i mają one istotny wymiar praktyczny. W Niemczech wszczęcie postępowania podatkowego, czy nawet kontroli podatkowej powoduje, że organ podatkowy ma zagwarantowaną możliwość wydania decyzji ustalającej (wymiarowej), ponieważ przedawnienie nie wystąpi. W Polsce organ podatkowy co do zasady takich gwarancji nie ma, ponieważ zdarzenia związane ze wszczęciem postępowania podatkowego pozostają bez wpływu na długość okresu przedawnienia.

W związku z tym nie jest się dobrym kierunkiem całkowite zrezygnowanie ze związku postępowania karnego skarbowego z długością terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bez jednoczesnego zaproponowania narzędzia pozwalającego ten termin przedłużyć. Projekty zmian do ustawy o.p. wydają się dążyć do uchylenia odpowiednich regulacji związanych z zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Wynika to może z postrzegania przez społeczeństwo oraz ustawodawcę przestępstw karnych skarbowych jako zasługujących na względniejszą penalizację niż przestępstwa powszechne[796]. Przedawnienie zobowiązania podatkowego prowadzi do sytuacji, w której podmiot, chociaż zobligowany do zapłaty podatku, nie uiszcza go, ze stratą dla pozostałych obywateli.

[796] Por. P. Kołodziejski, *Skuteczność ścigania przestępczości skarbowej a zmiany systemowe*, Prok. i Pr. 2015, nr 3, s. 87.

Wydaje się, że rozwiązanie pośrednie, polegające na przerwaniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego albo na uchyleniu zależności pomiędzy regulacjami dotyczącymi postępowań podatkowych oraz k.k.s., jednak z możliwością zawieszenia przedawnienia zobowiązania podatkowego na czas trwania postępowania podatkowego, byłoby rozwiązaniem optymalnym.

43. Powstają wątpliwości co do sprawności prowadzenia postępowania podatkowego, w sytuacji gdy wszczęcie tego postępowania prowadziłoby do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Motywacją dla organów podatkowych do sprawnego prowadzenia postępowania są zawarte w o.p. przepisy dotyczące zawieszenia biegu naliczania odsetek za zwłokę od zobowiązań podatkowych. Podatnik nie ponosiłby ryzyka powiększania się jego zobowiązania o odsetki, gdyby organ nadużył instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania wskutek wszczęcia postępowania podatkowego. Trzeba także zaznaczyć, że nowe rozwiązania informatyczne, w szczególności JPK, mogą przyczyniać się do zwiększenia szybkości prowadzonych postępowań podatkowych, które z tego powodu nie muszą być przewlekłe, pomimo zawieszenia terminu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ewolucja przestępczości karnej skarbowej powoduje, że obecnie w celu skutecznego karania sprawców liczy się szybkość postępowania, która może być naturalnym bodźcem do efektywnego prowadzenia postępowania.

44. Uchylenie związku biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wszczęciem postępowania na podstawie k.k.s. mogłoby prowadzić w praktyce do orzekania przez sąd wyższych grzywien, w przypadkach gdy zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu w związku z brakiem odpowiednich regulacji. Nieuiszczenie zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia mogłoby wpłynąć na surowszą ocenę czynu sprawcy przez sąd. Tym samym związek pomiędzy postępowaniem karnym skarbowym a postępowaniem podatkowym nie miałby charakteru prawnego, jednak powstałaby zależność związana z wysokością orzekanej kary w postępowaniu karnym skarbowym.

Ankieta badawcza

Do Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów zostało skierowane zapytanie o przesłanie danych dotyczących postępowań karnych skarbowych, za lata 2014, 2015, 2016, dotyczących:

1. Liczby wszczętych postępowań przygotowawczych w ujęciu rocznym.
2. Liczby zakończonych postępowań przygotowawczych w ujęciu rocznym.
3. Średniego czas trwania postępowania przygotowawczego.
4. Liczby wszczętych postępowań podatkowych w ujęciu rocznym.
5. Liczby spraw umorzonych na etapie postępowania przygotowawczego w ujęciu rocznym. Jeżeli jest dostępne, także w ujęciu procentowym wszczętych postępowań w których umorzono postępowanie na etapie przygotowawczym.
6. Liczby spraw umorzonych na etapie postępowania sądowego.
7. Ilości spraw karnych skarbowych w danym roku w których zarzucono popełnienie przestępstwa powszechnego z kodeksu karnego.
8. Ilości spraw karnych skarbowych w których dokonano zawieszenia postępowania i jeżeli są takie dane, w jakim okresie od wszczęcia tego postępowania dokonano zawieszenia.
9. Ilość spraw wszczętych z urzędu przez finansowe organy i wszczętych na wniosek przez inny organ.
10. Formy toczenia się postępowania: śledztwo albo dochodzenie w ujęciu ilościowym w danym roku.
11. Ilości spraw, w których toczy postępowanie w sprawie o przestępstwo oraz w sprawie o wykroczenie skarbowe w danym roku.
12. Sposobu w ujęciu ilościowym zakończenia postępowania. Chodzi o formę zakończenia: umorzenie, złożenie aktu oskarżenia, dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, skazania bez przeprowadzenia rozprawy, nałożenia mandatu.
13. Ilości skazań (tylko wyroki w pierwszej instancji, nieprawomocne) w ujęciu jednego roku.
14. Ilości przypadków, w których zdarza się zakończenie postępowania przed wydaniem decyzji w sprawie podatkowej.
15. Ilość spraw na etapie postępowania przygotowawczego prowadzona przez finansowe organy postępowania oraz inne, włącznie z prokuratorem. Może być łączna wartość, bez podziału na poszczególne lata.

		2014			2015			2016		
	Pytanie	**SC**	**IS**	**UKS**	**SC**	**IS**	**UKS**	**SC**	**IS**	**UKS**
1	Wszczęte postępowania przygotowawcze	109 005	37 104	5 344	122 557	34 047	5 163	99 957	32 281	3 767
2	Zakończone postępowania przygotowawcze	95 498	32 196	5 483	115 805	35 202	5 578	107 159	34 355	4 191
3	Średni czas trwania postępowania przygotowawczego	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
4	Wszczęte postępowania podatkowe	207 234			189 899			163 173		
5	Umorzone sprawy na etapie postępowania przygotowawczego	5 217	2614	381	7 268	5814	545	6 448	3313	335
6	Liczba osób, którym sąd umorzył postępowanie	603	330	80	2 155	366	121	3 238	346	76
7	Sprawy karno skarbowe, w których zarzucono popełnienie przestępstwa z kodeksu karnego	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
8	Zawieszone postępowania przygotowawcze	456	1 400	426	405	1 302	410	1 055	1 184	250
9	Sprawy wszczęte z urzędu przez organy finansowe i na wniosek przez inne organy	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
10	**Formy prowadzenia postępowania przygotowawczego:**									
a)	śledztwo	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
b)	dochodzenie	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
11	**Forma wszczęcia postępowania przygotowawczego:**									
	w sprawie o przestępstwo	13 310	13 248	3 694	25 201	14 501	3 621	14 556	12 951	2 889
	w sprawie o wykroczenie	95 695	23 856	1 650	97 356	19 546	1 542	85 401	19 330	878
12	**Sposoby zakończenia postępowania przygotowawczego:**									
a)	skierowane sprawy do sądu z aktem oskarżenia	60 422	19 892	1 094	76 007	16 481	844	72 421	16 357	596
b)	skierowane sprawy do sądu z wnioskiem o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	7 777	5 684	2 002	6 558	4 780	1 954	6 193	4 896	1 339
c)	nałożenie mandatu karnego	b.d.	b.d.	b.d.	1 810	4 832	49	1 579	5 117	60
13	Oskarżeni skazani przez sąd	48 079	19 150	1 645	71 005	16 078	1 791	65 087	15 365	1 243
14	Zakończenie postępowania przed wydaniem decyzji w sprawie podatkowej	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.
15	Sprawy na etapie postępowania przygotowawczego prowadzone przez organy finansowe i inne organy	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.

Tabela nr 2: dane MF.

Bibliografia

1. Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2005.
2. Artymiak G. (red.), Rogalski M. (red.), *Proces karny. Część szczególna*, Warszawa 2007.
3. Artymiak G. (red.), Rogalski M. (red.), *Proces karny. Część szczególna*, Warszawa 2012.
4. Babiarz S., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
5. Baj A., *Czy osoba podejrzana jest stroną postępowania przygotowawczego?*, Prok. i Pr. 2016, nr 10.
6. Banaszak B., *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, ZNSA 2011, nr 1.
7. Baniak S., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009.
8. Bartosiewicz A., Kubacki R., *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego*, Warszawa 2003.
9. Bednarzak J., *Postępowanie przygotowawcze*, Warszawa 1970.
10. Biederman A., *Rzetelna informacja a aktywność pokrzywdzonego w procesie karnym*, Prok. i Pr. 2007, nr 4.
11. Bieńkowska B., Kruszyński P., Kulesza C., Piszczek P., Pawelec S., *Wykład prawa karnego procesowego*, Białystok 2012.
12. Błachnio-Parzych A., Kosonoga J., Kuczyńska H., Nowak C., Wiliński P. (red.), *Rzetelny proces karny*, Warszawa 2009.
13. Błaszczyk M., *Przepadek w polskim prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2016.
14. Bogdan M., Nita A., Raglewski J., Światłowski A. R., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Gdańsk 2007.
15. Bogucki O., Gerecka-Żołyńska A., Grzegorczyk T., Hofmański P., Kulesza C., Rogacka-Rzewnicka M., Sakowicz A., Waltoś S., Wiliński P. (red.), Zgryzek K., Zieliński M., Artymiak G., Janusz-Pohl B., Jasiński W., Kmiecik R., Królikowski M., Kruszyński P., Paluszkiewicz H., Pawelec Sz., Skorupka J., Steinborn S., Szumiło-Kulczycka D., Wąsek-Wiaderek M., Wróbel W., *System Prawa Karnego Procesowego*, t. III, cz. 1 i 2, Warszawa 2014.

16. Bogunia L. (red.), *Nowa kodyfikacja prawa karnego*, t. XVIII, Wrocław 2005.
17. Boratyńska K. T., Chojniak Ł., Jasiński W., *Postępowanie karne*, Warszawa 2012.
18. Boratyńska K. T., Czarnecki P., Górski A., Królikowski M., Sakowicz A., Warchoł M., Ważny A., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2016.
19. Boratyńska K. T., Górski A., Sakowicz A., Ważny A., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2012.
20. Boratyńska K. T., Górski A., Sakowicz A., Ważny A., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2012.
21. Bratoszewski J., Gardocki L., Gostyński Z., Przyjemski S. M., Stefański R. A., Zabłocki S., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. II, Warszawa 2004.
22. Bratoszewski J., Gardocki L., Gostyński Z., Przyjemski S. M., Stefański R. A., Zabłocki S., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 1998.
23. Brodzisz Z., Gruszecka D., Hayduk-Hawrylak I., Jasiński W., Kosonoga J., Nita-Światłowska B., Nowicki K., Pachowicz Z., Ponikowski R., Posnow W., Skorupka J. (red.), Szołucha S., Światłowski A., Świecki D., Zagrodnik J., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2016.
24. Brzeziński B., Olesińska A., *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 o.p.)*, POP 2011, nr 1.
25. Buchała K., Zoll A., *Polskie prawo karne*, Warszawa 1995.
26. Charkiewicz M., *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego na gruncie art. 54 i 56 ustawy Kodeks karny skarbowy – rzeczywistość znana i nieznana*, Pr.iP. 2012, nr 12.
27. Chojniak Ł., *Niezaskarżalność postanowienia o przedstawieniu zarzutów*, Prok. i Pr. 2013, nr 4.
28. Chojniak Ł., Wiśniewski Ł., *Przyczyny niesłusznych skazań w Polsce*, Warszawa 2012.
29. Cholewicki J., *Restrykcyjność polskiego modelu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2014, nr 4.
30. Ciarka M., *Okazanie głosu*, Prok. i Pr. 2010, nr 7–8.
31. Cieślak M., *Glosa do uchwały SN (IKiW) z 28.1.1972 r., VI KZP 19/71*, PiP 1972, nr 12.
32. Cieślak M., *O przesłankach procesowych w polskim postępowaniu karnym*, PiP 1969, nr 12.

33. Cieślak M., *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Warszawa 1984.
34. Cieślak W. (red.), Woźniewski K. (red.), *Leksykon prawa karnego procesowego. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2012.
35. Czabański J., Warchoł M., *Prawo do milczenia czy prawo do kłamstwa*, Prok. i Pr. 2007, nr 12.
36. Czapska J. (red.), Gaberle A. (red.), Światłowski A. (red.), Zoll A. (red.), *Zasady procesu karnego wobec wyzwań współczesności. Księga ku czci profesora Stanisława Waltosia*, Warszawa 2000.
37. Daszkiewicz W., *Glosa do wyroku SN z dnia 30 sierpnia 1974 r.*, PiP 1978, nr 8–9.
38. Dąbkiewicz A., *Tymczasowe aresztowanie*, Warszawa 2012.
39. Dąbrowska-Kardas M., *O dwóch znaczeniach pojęcia społecznego niebezpieczeństwa czynu*, CzPKiNP 1997, nr 1–2.
40. Dudka K., *Anonim a wszczęcie postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2005, nr 4.
41. Dudka K., Książek M., *Zasada informowania w kodeksie postępowania administracyjnego a zasada informacji w procesie karnym*, Prok. i Pr. 2005, nr 11.
42. Dudka K., Paluszkiewicz H., *Postępowanie karne*, Warszawa 2017.
43. Dudka K., *Rola prokuratora w znowelizowanym postępowaniu karnym*, Prok. i Pr. 2015, nr 1–2.
44. Dudka K., *Zażalenie na bezczynność organu procesowego – uwagi de lege ferenda*, Prok. i Pr. 2006, nr 12.
45. Dudziak S., *Krajowa Administracja Skarbowa a postępowanie karne skarbowe*, Prok. i Pr. 2017, nr 4.
46. Dudziak S., *Zaskarżanie postanowień o odmowie wszczęcia i umorzeniu postępowania przygotowawczego po nowelizacji art. 306 k.p.k.*, Prok. i Pr. 2013, nr 10.
47. Duży J., *Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku*, Prok. i Pr. 2014, nr 1.
48. Duży J., *Zasada legalizmu a cele procesu karnego*, PiP 2011, nr 2.
49. Duży J., *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce*, Warszawa 2013.
50. Eichstaedt K., *Czynności sądu w postępowaniu przygotowawczym w polskim prawie karnym*, Warszawa 2008.
51. Etel L. (red.), *System prawa podatkowego*, t. 3: *Prawo daniowe*, Warszawa 2010.
52. Filipiak P., *Anonim jako źródło informacji o przestępstwie*, PPK 1994, nr 20.

53. Flemming M., Kutzmann W., *Przestępstwa przeciwko porządkowi publicznemu. Rozdział XXXII Kodeksu karnego. Komentarz*, Warszawa 1999.
54. Fredrich-Michalska I., Stachurska-Marcińczak B., *Nowe kodeksy karne – z 1997 z uzasadnieniami*, Warszawa 1997.
55. Gabriel-Węglowski M., *Komentarz – Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury*, komentarz do § 128, LEX 2013.
56. Gabriel-Węglowski M., *O zaskarżalności postanowienia o przedstawieniu zarzutów*, Prok. i Pr. 2013, nr 11.
57. Gabriel-Węglowski M., *Regulamin prokuratury. Komentarz*, Warszawa 2009.
58. Gabriel-Węglowski M., *Uwagi o linii orzeczniczej Sądu Najwyższego w przedmiocie wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów*, PS 2013, nr 2.
59. Gajewska-Kraczkowska G., *O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego*, M.Podat. 2012, nr 4.
60. Gardocka T., *Prejudycjalność w polskim procesie karnym*, Warszawa 1987.
61. Garlicki L. (red.), *Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, Komentarz do artykułów 1–18*, t. I, Warszawa 2010.
62. Gensikowski P., *Instytucja przewidziana w art. 335 k.p.k. a warunkowe umorzenie postępowania karnego*, Kwartalnik KSSiP 2014, z. 4(15).
63. Gerecka-Żołyńska A., Górecki P., Paluszkiewicz H., Wiliński P. (red.), *Skargowy model procesu karnego. Księga ofiarowana Profesorowi Stanisławowi Stachowiakowi*, Warszawa 2008.
64. Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Poznań 1998.
65. Gostyński Z. (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. II, Warszawa 1998.
66. Gostyński Z., *Kodeks karny skarbowy – wprowadzenie*, Kraków 1999.
67. Gostyński Z., *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego*, Warszawa 2000.
68. Grajewski J., *Niektóre problemy nadzoru nad postępowaniem przygotowawczym i zakresu wpływu sądu na przebieg procesu karnego*, Warszawa 2008.
69. Grajewski J., Paprzycki L. K., Steinborn S., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, *Komentarz do art. 1–424 K.P.K.*, Warszawa 2013.
70. Grajewski J., Paprzycki L., Płachta M., Steinborn S., *KPK. Komentarz*, t. I, Warszawa 2003.
71. Grajewski J., *Przebieg procesu karnego*, Warszawa 2001.

72. Gronowska B., *Pięćdziesiąta rocznica powstania ETPC*, Prok. i Pr. 2010, nr 1–2.
73. Grzegorczyk K., *Glosa do postanowienia SN z dnia 22 czerwca 2001 r., sygn. III KKN 44/2001*, WPP 2002, nr 3.
74. Grzegorczyk K., *Glosa do wyroku SN z dnia 13.1.2000 r., sygn. III RN 116/99*, WPP 2002, nr 4.
75. Grzegorczyk T., *Instytucja dobrowolnego poddania się karze w procesie karnym skarbowym de lege lata i de lege ferenda*, ZNUŁ 1997, nr 65.
76. Grzegorczyk T., Izydorczyk J., Olszewski R. (red.), *Z problematyki funkcji procesu karnego*, Warszawa 2013.
77. Grzegorczyk T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2000.
78. Grzegorczyk T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2001.
79. Grzegorczyk T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006.
80. Grzegorczyk T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2009.
81. Grzegorczyk T., *Kodeks postępowania karnego oraz ustawa o świadku koronnym. Komenarz.*, Warszawa 2008.
82. Grzegorczyk T., *Kodeks postępowania karnego wraz z komentarzem do ustawy o świadku koronnym.*, Kraków 2005.
83. Grzegorczyk T., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2014.
84. Grzegorczyk T., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2005.
85. Grzegorczyk T., *Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia*, Warszawa 2012.
86. Grzegorczyk T., *O niektórych zmianach w materialnym prawie karnym skarbowym w związku z nowelizacją kodeksu karnego skarbowego z dnia 28 lipca 2005 r.*, Prok. i Pr. 2006, nr 3.
87. Grzegorczyk T., *Odpowiedzialność posiłkowa w obecnym prawie karnym skarbowym i w przyszłej u.k.s.*, Pal. 1997, nr 1–2.
88. Grzegorczyk T., *Podmiot zbiorowy jako quasi-strona postępowania karnego i karnego skarbowego*, PS 2007, nr 4.
89. Grzegorczyk T., *Postępowanie przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych po nowelizacji kodeksu karnego skarbowego, dokonanej ustawą z dnia 28 lipca 2005 r.*, Prok. i Pr. 2006, nr 6.
90. Grzegorczyk T., *Postępowanie przygotowawcze w świetle nowelizacji z dnia 27 września 2013 r. i rola w nim prokuratora w aspekcie sądowego stadium procesu*, Prok. i Pr. 2015, nr –2.

91. Grzegorczyk T., *Protokół uproszczony jako nowy sposób utrwalania czynności procesowych w znowelizowanym postępowaniu karnym i w sprawach o wykroczenia*, Prok. i Pr. 2003, nr 11.
92. Grzegorczyk T., *Sytuacja procesowa stron w kontradyktoryjnej rozprawie w świetle projektu zmian k.p.k. z 2012 r.*, (w:) *Kontradyktoryjność w polskim procesie karnym*, Wiliński P. (red.), Warszawa 2013.
93. Grzegorczyk T., Tylman J., *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2003.
94. Grzegorczyk T., Tylman J., *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2014.
95. Grzesik M., *Funkcjonowanie art. 17 § 1 punkty 1–4 oraz art. 322 KPK w praktyce prokuratorskiej*, Prok. i Pr. 2016, nr 3.
96. Grzeszczyk W., *Charakter prawny terminu określonego w art. 11 § 2 k.p.k.*, Prok. i Pr. 1999, nr 3.
97. Grzeszczyk W., *Glosa do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 2 grudnia 2005 r., IV KK 98/05*, Prok. i Pr. 2007, nr 1.
98. Grzeszczyk W., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2007.
99. Grzeszczyk W., *Najniższe miesięczne wynagrodzenie w rozumieniu art. 115 § 5–8 kodeksu karnego i art. 53 § 4 kodeksu karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2004, nr 4.
100. Grzeszczyk W., *Postępowanie przygotowawcze w kodeksie karnym skarbowym*, cz 1 i 2, Prok. i Pr. 2000, nr 1 i 3.
101. Grzeszczyk W., *W jakim trybie można wzruszyć prawomocne postanowienie o umorzeniu postępowania przygotowawczego przeciwko osobie, wobec której wydano postanowienia o przedstawieniu zarzutów, lecz nie przesłuchano jej w charakterze podejrzanego?*, Prok. i Pr. 1995, nr 4.
102. Grzeszczyk W., *Zmiany kodeksu postępowania karnego w 2005 r.*, Prok. i Pr. 2005, nr 12.
103. Grzeszczyk W., *Zmiany w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2006, nr 2.
104. Gurgul J., *Akt oskarżenia – uwagi polemiczne*, Prok. i Pr. 2011, nr 12.
105. Gurgul J., *O niektórych przyczynach nierozstrzygania spraw w rozsądnym terminie*, Prok. i Pr. 2004, nr 6.
106. Gurgul J., *Planowanie postępowania przygotowawczego – wybór zagadnień*, Prok. i Pr. 2005, nr 1.
107. Hanausek T., *Przemoc jako forma działania przestępnego*, ZNUJ 1966, nr 24.

108. Hanusz A., Czerski P., *Glosa do wyroku WSA z 4.08.2005 r., I SA/Go 167/05*, Pr. i Pod. 2009, nr 8.
109. Hara M., Kierzynka R., Kołodziejski P., *Ustawa o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu. Komentarz*, Warszawa 2014.
110. Hermeliński W., Nita-Światłowska B., *Kilka uwag o prawie do obrony w związku z nowelizacją kodeksu postępowania karnego z 2016 roku*, Pal. 2016, nr 9.
111. Hofmański P. (red.), *Kodeks postępowania karnego*, t. II: *Komentarz do artykułów 297–467*, Warszawa 2004.
112. Hofmański P. (red.), *Kodeks postępowania karnego*, t. II: *Komentarz do artykułów 297–467*, Warszawa 2011.
113. Hofmański P., *Kilka uwag na temat prejudycjalności w polskim procesie karnym*, PiP 1988, nr 11.
114. Hofmański P., *Reforma postępowania karnego skarbowego*, PiP 1994, nr 10.
115. Hofmański P., Sadzik E., Zgryzek K., *Kodeks postępowania karnego*, t. II: *Komentarz do artykułów 297–467*, Warszawa 2007.
116. Hofmański P., Sadzik E., Zgryzek K., *Kodeks postępowania karnego*, t. III: *Komentarz do art. 468–682*, Warszawa 2007.
117. Hofmański P., *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego*, Katowice 1988.
118. Hołda Z., *Glosa do wyroku SN z dnia 30 sierpnia 1974 r.,* OSPIKA 1977, nr 10.
119. Hołyst B., *Kryminalistyka*, Warszawa 2004.
120. Izydorczyk J., *Model interakcji postępowania przygotowawczego oraz postępowania głównego w procesie karnym*, Warszawa 2013.
121. Jabłonowski P., *Kontratypy ustawowe w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2017, nr 10.
122. Jagiełło D., *Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 3 października 2012 r., II Aka 260/12*, Ius Novum 2013, nr 4.
123. Jagiełło D., *Przesłuchanie jako czynność dowodowa*, Warszawa 2017.
124. Janusz-Pohl B., *Immunitety w polskim postępowaniu karnym*, Warszawa 2009.
125. Jasiński W., *Instytucje skazania bez rozprawy (art. 335 k.p.k.) oraz dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej (art. 387 k.p.k.) na tle naczelnych zasad procesu karnego*, Prok. i Pr. 2005, nr 9.
126. Jasiński W., Kuźma M., *Realizacja zasady szybkości w postępowaniu przygotowawczym*, Prok. i Pr. 2008, nr 10.

127. Jasiński W., *Skrócony akt oskarżenia*, Prok. i Pr. 2007, nr 6.
128. Jaskuła A., *Rozpoznanie wniosku o udostępnienie informacji publicznej o postępowaniu przygotowawczym – zagadnienia procesowe*, Prok. i Pr. 2013, nr 3.
129. Jeznach M., *Akt oskarżenia*, Prok. i Pr. 2006, nr 11.
130. Jeż-Ludwichowska M. (red.), Lach A. (red.), *Dopuszczalność procesu. System prawa karnego procesowego*, t. IV, Warszawa 2015.
131. Jeż-Ludwichowska M., *Wyjaśnienia oskarżonego a prawo do informacji*, Pal. 2003, nr 3–4.
132. Kaczmarek P., Razowski T., *Udział prokuratora w rozprawie głównej prowadzonej w sprawie o przestępstwo skarbowe*, Prok. i Pr. 2004, nr 6.
133. Kaczor R., *Stopnie prawdopodobieństwa a ocena dowodów w postępowaniu karnym*, PS 2009, nr 7–8.
134. Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.
135. Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012.
136. Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2010.
137. Kardas P., *Odpowiedzialność za nadużycie władzy publicznej w przypadku niezawiadomienia o popełnieniu przestępstwa*, Prok. i Pr. 2007, nr 7–8.
138. Kardas P., *Przestępstwo ciągłe – czyn ciągły, pomijalny czy realny zbieg przestępstw*, PiP 1997, nr 4.
139. Kasiura J., *Moment wszczęcia postępowania przeciwko osobie*, Prokurator 2011, nr 2.
140. Kiełtyka A., *Śledztwo po zmianach kodeksu postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2008, nr 6.
141. Klejnowska M., *Oskarżony jako osobowe źródło informacji o przestępstwie*, Kraków 2004.
142. Klejnowska M., *Skarga karna w świetle nowelizacji kodeksu postępowania karnego*, Prok i Pr. 2015, nr 1–2.
143. Klubińska M., Sepioło J., *Kompensacja w prawie karnym skarbowym*, (w:) *Karnomaterialne i procesowe aspekty naprawienia szkody*, Z. Ćwiąkalski (red.), G. Artymiak (red.), Warszawa 2010.

144. Klugiewicz K. (red.), *Zbiór orzeczeń z zakresu prawa karnego procesowego wraz z komentarzem. Postępowanie przygotowawcze. Czynności sądu w tym postępowaniu. Środki przymusu. Casebook*, Warszawa 2012.
145. Kłak Cz., *Przesłanki postępowania nakazowego – wybrana problematyka*, Prok. i Pr. 2005, nr 9.
146. Kłak Cz., *Temporalna niedopuszczalność złożenia nowej skargi na przewlekłość postępowania*, Prok. i Pr. 2011, nr 3.
147. Kmiecik R., *Akt oskarżenia jako pisemna forma skargi oskarżyciela publicznego*, Prok. i Pr. 2010, nr 1–2.
148. Kmiecik R., *Karnoprocesowe formy badania osmologicznego w świetle zasady swobodnej oceny dowodów*, (w:) *Zasady procesu karnego wobec wyzwań współczesności. Księga ku czci profesora Stanisława Waltosia*, J. Czapska (red.), A. Gaberle (red.), A. Światłowski (red.), A. Zoll (red.), Warszawa 2000.
149. Kmiecik R., *Postępowanie sprawdzające a czynności sprawdzenia „własnych informacji"*, Prok. i Pr. 2005, nr 10.
150. Kmiecik R., *Przeszkody dowodowe a zawieszenie postępowania karnego*, Pal. 1985, nr 2.
151. Kmiecik R., Skrętowicz E., *Proces karny*, Warszawa 2002.
152. Kmiecik R., Skrętowicz E., *Proces karny. Część ogólna*, Warszawa 2009.
153. Koenig U., Cöster T., *Komentarz AO*, komentarz do § 171, Rn. 125–128, https://beck-online.beck.de.
154. Kołdys M., *Rola i zadania niefinansowych organów postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 2017, nr 3.
155. Kołodziejski P., *Skuteczność ścigania przestępczości skarbowej a zmiany systemowe*, Prok. i Pr. 2015, nr 3.
156. Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., *Prawo karne skarbowe. Zagadnienia materialnoprawne i wykonawcze*, Toruń 2005.
157. Konarska-Wrzosek V., Oczkowski T., Skorupka J., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2013.
158. Koper R., *Stosowanie aresztowania wobec świadka w procesie karnym*, Prok. i Pr. 2014, nr 5.
159. Kotowski W., Kurzępa B., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2006.
160. Kotowski W., Kurzępa B., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2005.

161. Kowalski M., *Czynności w niezbędnym zakresie w postępowaniu karnym*, Prok. i Pr. 2003, nr 1.
162. Kowalski P., *Tożsamość czynu w aspekcie subsydiarnego aktu oskarżenia*, Prok. i Pr. 2013, nr 7–8.
163. Kowalski S., Włodkowski O., *Nowe uregulowanie zawieszenia biegu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego (uwagi de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, M.Podat. 2013, nr 11.
164. Kozioł T., *Warunkowe umorzenie postępowania karnego*, Warszawa 2009.
165. Krawczyk I., Gumola M., Jabłonowski P., *Ordynacja podatkowa. Komentarz do nowelizacji*, Warszawa 2006.
166. Kruk E., *Skarga oskarżycielska jako przejaw realizacji prawa do oskarżenia uprawnionego oskarżyciela w polskim procesie karnym*, Lublin 2016.
167. Kruszyński P. (red.), *Wykład prawa karnego procesowego*, Białystok 2004.
168. Kryże A., Niedziela P., Petryna K., Wirzman T. E., *Kodeks postępowania karnego*, Warszawa 2002.
169. Kucwaj M., *Niepoczytalność sprawcy jako podstawa umorzenia postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2013, nr 1.
170. Kudrelek J., *Choroba psychiczna jako przyczyna zawieszenia postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2004, nr 11– 12.
171. Kudrelek J., *Przyczyny zawieszenia postępowania niewymienione expressis verbis w art. 22 kodeksu postępowania karnego*, Przegl. Pol. 2005, nr 1.
172. Kudrelek J., *Zasada ciągłości a sprawność postępowania karnego*, Przegl. Pol. 2006, nr 3.
173. Kukuła Z., *Czyn ciągły w świetle praktyki orzeczniczej*, WPP 2014, nr 4.
174. Kulak K., *Postępowanie międzyinstancyjne w śledztwie i dochodzeniu*, Prok. i Pr. 2017, nr 7–8.
175. Kulesza C., *Efektywna obrona w postępowaniu przygotowawczym a favor procuratori*, Prok. i Pr. 2007, nr 4.
176. Kulesza C., *Radca prawny jako pełnomocnik w postępowaniu karnym skarbowym*, Radca Prawny 2001, nr 3.
177. Kulesza C., *Zasada szybkości w postępowaniu karnoskarbowym*, Prok. i Pr. 2001, nr 1.

178. Kunicka-Michalska B., Wojciechowska J., *Przestępstwa przeciwko wolności, wolności sumienia i wyznania, wolności seksualnej i obyczajności oraz czci i nietykalności cielesnej*, Warszawa 2004.
179. Kunicka-Michalska B., *Zasady odpowiedzialności karnej. Komentarz.*, Warszawa 2006.
180. Kurowski M. (red.), Świecki D. (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do zmian 2016 r.*, Warszawa 2016.
181. Latos M., *Istotne braki postępowania przygotowawczego w judykaturze*, Prok. i Pr. 2010, nr 6.
182. Legutko-Kasica A., *Czynny żal w kodeksie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2012, nr 4.
183. Lelental S. (red.), Kudrelek J. (red.), Nowicka I. (red), *Czynności dochodzeniowo-śledcze i działania operacyjne Policji a rola sądu w postępowaniu przygotowawczym*, Szczytno 2008.
184. Lewczuk L., *Problematyka odsetek w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2014, nr 2.
185. Lewczyk P., *Usiłowanie przestępstwa karnego skarbowego*, Prok. i Pr. 2012, nr 7-8.
186. Lewczyk P., *Zakres związania sądu karnego decyzją podatkową*, PS 2013, nr 4.
187. Ludwiczek A., *Wszczęcie postępowania przeciwko osobie jako moment przerwania biegu terminu przedawnienia karalności*, Iustitia 2012, nr 2(8).
188. Łabuda G., Razowski T., *Glosa do postanowienia s. apel. z dnia 16 maja 2002 r., II AKo 245/02*, Prok. i Pr. 2003, nr 3.
189. Łabuda G., Razowski T., *Wybrane zagadnienia noweli kodeksu karnego skarbowego z 28 lipca 2005 r.*, (w:) *Nowa Kodyfikacja Karna. Krótkie komentarze*, z. 34, Oficyna Wydawnicza Ministerstwa Sprawiedliwości, Warszawa 2006.
190. Łabuda G., Razowski T., *Zakres przedmiotowy skargi na przewlekłość postępowania*, Prok. i Pr. 2012, nr 1.
191. Łabuda G., *Sporne kwestie warunkowego umorzenia postępowania karnego w sprawie o przestępstwo skarbowe*, Probacja 2009, nr 3–4.
192. Łabuda G., *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, Prok. i Pr. 2011, nr 3.
193. Łakomy A., *Rola prokuratora w „utrwalaniu" dowodów dla sądu w świetle nowelizacji kodeksu postępowania karnego*, (w:) *Postępowanie dowodowe w świetle nowelizacji kodeksu postępowania karnego*, A. Lach (red.), Toruń 2014.

194. Łakomy A., *Zakres związania prokuratora zasadą prawdy materialnej w znowelizowanym kodeksie postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2016, nr 4.
195. Łukarz K., Muszyńska A., *Realizacja chronionych prawnie interesów pokrzywdzonego, a zasada szybkości postępowania*, Prok. i Pr. 2009, nr 10.
196. Łupiński J., *Czas trwania postępowania sprawdzającego*, Prok. i Pr. 2011, nr 10.
197. Łupiński J., *Szczególny tryb zaskarżania postanowień o odmowie wszczęcia lub umorzeniu postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 2002, nr 10.
198. Łupiński J., *W kwestii reasumpcji postanowienia o wszczęciu postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 2006, nr 1.
199. Łuszczyk E., *Rola sądu w kontroli*, Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego, t. XXVIII, Wrocław 2012.
200. Marek A. (red.), Oczkowski T. (red.), *Problem spójności prawa karnego z perspektywy jego nowelizacji*, Warszawa 2011.
201. Mariański A., *Ograniczenia kontroli podatkowej wynikające z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, M.Podat. 2012, nr 2.
202. Marszał K., *Kontrola stosowania środków przymusu w polskim procesie karnym*, Problemy Prawa Karnego 1991, nr 17.
203. Marszał K., *Proces karny*, Katowice 1997.
204. Marszał K., *Proces karny. Zagadnienia ogólne*, Katowice 2011.
205. Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002.
206. Mik B., *Glosa do postanowienia SN z dnia 17 czerwca 1994 r., WZ 122/9*4, Prok. i Pr. 1995, nr 11–12.
207. Mik B., *O potrzebie dodatkowego, szczególnego unormowania odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za niesłuszne skazanie oraz niewątpliwie niesłuszne oskarżenie, przedstawienie zarzutów lub zastosowanie nieizolacyjnego środka zapobiegawczego*, Prok. i Pr. 2012, nr 12.
208. Mistygacz M., *Usytuowanie i strój urzędowy prokuratora w postępowaniu sądowym*, Prok. i Pr. 2014, nr 10.
209. Młynarczyk Z., *Czynności sprawdzające i odmowa wszczęcia postępowania karnego*, Prok. i Pr. 1995, nr 5.
210. Młynarczyk Z., *Nadzór prokuratora nad postępowaniem przygotowawczym. Akt oskarżenia*, Prok. i Pr. 1995, nr 10.

211. Młynarczyk Z., *Przedstawienie zarzutów, badanie wniosków dowodowych, niektóre czynności dowodowe oraz zaznajomienie z materiałami postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 1995, nr 7–8.
212. Młynarczyk Z., *Zakończenie postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 1995, nr 9.
213. Mogilnicki E., Rappaport S., *Kodeks postępowania karnego*, cz. II: *Motywy ustawodawcze*, Warszawa 1929.
214. Moldenhauer D., *Verjährungshemmende Wirkung einer Steuerfahndungsprüfung nach § 171 Abs. 5 AO*, SteuK 2016 r., 315, pkt 4.3, https://beck-online.beck.de.
215. Murzynowski A., *Faktycznie podejrzany w postępowaniu przygotowawczym*, Pal. 1971, nr 5.
216. Murzynowski A., *Istota i zasady procesu karnego*, Warszawa 1994.
217. Nelken J., *Uprawdopodobnienie procesie karnym*, NP 1970, nr 4.
218. Niesiobędzka M., *Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania*, Warszawa 2013.
219. *Nowa Kodyfikacja Karna. Kodeks karny skarbowy*, wyd. Ministerstwo Sprawiedliwości Departament Kadr i Szkolenia, Warszawa 1999, nr 25.
220. Nowikowski I., *O rodzajach terminów w kodeksie postępowania karnego*, Prob. Praworz. 1980, nr 2.
221. Nowikowski I., *Terminy w kodeksie postępowania karnego*, Lublin 1988.
222. Olszewski R., *Role prokuratora w postępowaniu karnym*, Prok. i Pr. 2014, nr 1.
223. Olszewski R., *Usuwanie istotnych braków postępowania przygotowawczego w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2005, nr 2.
224. Olszewski R., *Usuwanie istotnych braków postępowania przygotowawczego w świetle znowelizowanego art. 397 k.p.k.*, Prok. i Pr. 2004, nr 5.
225. Orłowska A., *Fałsz intelektualny a faktura VAT*, Prok. i Pr. 2004, nr 9.
226. Ostrowski K., *Obrona obowiązkowa (niezbędna) w postępowaniu przygotowawczym*, Pal. 1981, nr 7–9.
227. Palka I., *Postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe na gruncie kodeksu karnego skarbowego ze szczególnym uwzględnieniem roli prokuratora*, Prokurator 2000, nr 1.
228. Paprzycki L. K. (red.) i Rau Z. (red.), *Praktyczne elementy zwalczania przestępczości zorganizowanej i terroryzmu*, Warszawa 2009.

229. Paprzycki L. K. (red.), Steinborn S., Grajewski J., *KPK Komentarz*, t. II, Warszawa 2013.
230. Peczeniuk J., *Instytucja przedstawienia zarzutu w świetle przepisów kodeksu postępowania karnego*, WPP 1994, nr 3–4.
231. Pelewicz R., Zarzycki G., *Model postępowania karnego skarbowego*, cz. 1 i 2, Prok. i Pr. 2001, nr 1-2.
232. Piotrowicz J., *Nadzór prokuratora nad postępowaniem przygotowawczym*, Warszawa 1972.
233. Posytek A., *Wartość dowodowa czynności operacyjno-rozpoznawczych*, Prok. i Pr. 2011, nr 3.
234. Prusak F., *Elementy przedstawienia zarzutów w procesie karnym*, Służba MO 1970, nr 1.
235. Prusak F., *Faktycznie podejrzany w procesie karnym*, Pal. 1971, nr 3.
236. Prusak F., *Kodeks karny skarbowy*, t. I, Kraków 2006.
237. Prusak F., *Nadzór prokuratora nad postępowaniem przygotowawczym*, Warszawa 1984.
238. Prusak F., *Odrębności postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych*, WPP 1986, nr 3.
239. Prusak F., *Postępowanie karne skarbowe w sprawach osób podlegających orzecznictwu sądów wojskowych*, WPP 1987, nr 2.
240. Prusak F., *Postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2009.
241. Prusak F., *Postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2014.
242. Prusak F., *Prawo i postępowanie karne skarbowe*, Warszawa 2002.
243. Prusak F., *Procedura karna skarbowa według przepisów UKS*, Szczecin 1986.
244. Prusak F., Świda W., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1989.
245. Prusak F., Świda W., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1990.
246. Radlińska J., *Usunięcie istotnych braków postępowania przygotowawczego w trybie art. 397 k.p.k.*, Prok. i Pr. 2004, nr 9.
247. Raglewski J., *Stosunek przepisów części ogólnej nowego kodeksu karnego do innych ustaw przewidujących odpowiedzialność karną*, PS 1998, nr 7–8.
248. Razowski T., *Formalna i merytoryczna kontrola oskarżenia w polskim procesie karnym*, Kraków 2005.

249. Razowski T., Kaczmarek P., *Właściwość funkcyjna finansowych i niefinansowych organów postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 2014, nr 10.
250. Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012.
251. Razowski T., *Szczególne odmiany istotnych braków postępowania przygotowawczego w sprawie karnej skarbowej*, PP 2002, nr 4.
252. Razowski T., *Zakres podstawy faktycznej odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2010, nr 12.
253. Rękas A., *Mediacja w polskim prawie karnym*, Ministerstwo Sprawiedliwości, 2011.
254. Rogacka-Rzewnicka M., *Oportunizm i legalizm ścigania przestępstw w świetle współczesnych przeobrażeń procesu karnego*, Warszawa 2007.
255. Rogalski M., *Kontrola korespondencji*, Warszawa 2016.
256. Rogalski M., *Zasady legalizmu w procesie karnym po noweli do kodeksu postępowania karnego z dnia 27 września 2013 r.*, Prok. i Pr. 2015, nr 1–2.
257. Rusinek M., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do zmian wprowadzonych ustawą z dnia 29 marca 2007 r. o zmianie ustawy o prokuraturze, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw,* art. 297 k.p.k., LEX.
258. Rusinek M., *Tajemnica zawodowa i jej ochrona w polskim procesie karnym*, Warszawa 2007.
259. Sawicki J., *Z problematyki idealnego zbiegu czynów karalnych w k.k.s.*, Prok. i Pr. 2015, nr 12.
260. Sawicki J., *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011.
261. Sawicki J., *Znaczenie czynnego żalu w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2013, nr 3.
262. Schaff L., *Zakres i formy postępowania przygotowawczego*, Warszawa 1961.
263. Siwik Z. (red.), *Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania – ocena i perspektywy zmian. Materiały z ogólnopolskiej konferencji naukowo-szkoleniowej zorganizowanej przez Katedrę Kryminologii i Prawa Karnego Gospodarczego Uniwersytetu Wrocławskiego 17 grudnia 2010 r.*, Wrocław 2010 r.
264. Siwik Z., *„Odpowiednie" stosowanie przepisów kodeksu karnego w prawie karnym skarbowym (studium na tle systemu środków penalnych)*, Przegląd Prawa i Administracji, t. XXIII, Wrocław 1987.

265. Siwik Z., *Kodeks karny skarbowy. Ogólne zasady odpowiedzialności i karania*, PP 1999, nr 12.
266. Siwik Z., *Podstawy prawa karnego skarbowego*, Wrocław 1983.
267. Siwik Z., *Projekt kodeksu karnego skarbowego – o kierunkach zmian w materialnoprawnych przepisach części ogolnej*, CzPKiNP 1998, nr 1–2.
268. Siwik Z., *Systematyczny komentarz do ustawy karnej skarbowej. Część ogólna*, Wrocław 1993.
269. Skała J., *O sytuacji prokuratury w obliczu nadchodzącej zmiany filozofii procesu*, G.Prawna z 9 października 2014 r., wydanie elektroniczne.
270. Skorupka J. (red.), Jasiński W. (red.), *Rzetelny proces karny. Materiały konferencji naukowej, Trzebieszowice, 17–19 września 2009 r.*, Warszawa 2010.
271. Skorupka J., *Czas jako czynnik determinujący przebieg postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 2010, nr 1–2.
272. Skorupka J., *Funkcje postępowania przygotowawczego*, AUWr., PPiA 2010, t. 82.
273. Skorupka J., *Podstawy karnoprawnej ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich*, Prok i Pr. 2004, nr 6.
274. Skowronek G., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności na gruncie Kodeksu Karnego Skarbowego*, Prok. i Pr. 2005, nr 3.
275. Skowronek G., *Ewolucja instytucji procesowych w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2005.
276. Skowronek G., *Sposoby zakończenia postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, AUWr., Przegląd Prawa i Administracji 2005, t. 73.
277. Skowronek G., *Szczególne strony postępowania w sprawach karnych skarbowych*, Prok. i Pr. 2005, nr 7–8.
278. Skowronek G., *Tryby szczególne w postępowaniu przed sądem w świetle przepisów kodeksu karnego skarbowego*, PS 2006, nr 3.
279. Skurupka J., *Przestępstwo oszustwa finansowego z art. 297 k.k. po noweli z marca 2004 r.*, Prok. i Pr. 2005, nr 7–8.
280. Skwarczyński H., *Decyzja kończąca postępowanie przygotowawcze w procesie karnym skarbowym*, Prz. Policyjny 2007, nr 4.
281. Skwarczyński H., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w Kodeksie karnym skarbowym*, M.Podat. 2006, nr 4.

282. Skwarczyński H., *Interwencja w postępowaniu karnym skarbowym*, PUG 2007, nr 8.
283. Skwarczyński H., *Odpowiedzialność posiłkowa w prawie karnym skarbowym*, PUG 2006, nr 6.
284. Skwarczyński H., *Oskarżyciel publiczny w procesie karnym skarbowym*, Przegl. Pol. 2010, nr 3.
285. Skwarczyński H., *Postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe po nowelizacji k.k.s. z lipca 2005 i marca 2007 roku*, Pal. 2008, nr 1–2.
286. Skwarczyński H., *Prokurator w karnoskarbowym postępowaniu przygotowawczym*, Prok. i Pr. 2002, nr 3.
287. Skwarczyński H., *Śledztwo w sprawach karnych skarbowych*, Prok. i Pr. 2007, nr 9.
288. Skwarczyński H., *Udział policji w postępowaniu karnym skarbowym po nowelizacji k.k.s.*, Przegl. Pol. 2006, nr 2.
289. Skwarczyński H., *Udział Policji w postępowaniu karnym skarbowym*, Przegl. Pol. 2001, nr 3.
290. Skwarczyński H., *Uprawnienia Żandarmerii Wojskowej w postępowaniu karnym skarbowym*, WPP 2001, nr 3–4.
291. Skwarczyński H., *Zatrzymanie osoby w postępowaniu karnym skarbowym*, WPP 2005, nr 2.
292. Skwarczyński H., *Zażalenie w postępowaniu przygotowawczym*, Prok. i Pr. 2011, nr 6.
293. Smoleński J., *Kodeks postępowania karnego. Oskarżyciel publiczny*, Warszawa 1972.
294. Sobolewski Z. (red.), Artymiak G. (red.), *Zasada prawdy materialnej: materiały z konferencji Krasiczyn, 15–16 października 2005 r.*, Kraków 2006.
295. Stachowiak S. (red.), *Współczesny polski proces karny. Księga ofiarowana Profesorowi Tadeuszowi Nowakowi*, Poznań 2002.
296. Stachowiak S., *Funkcje zasady skargowości w polskim procesie karnym*, Poznań 1975.
297. Stachowiak S., *Granice podmiotowe i przedmiotowe rozpoznania sprawy przez sąd I instancji*, (w:) *Nowa Kodyfikacja Karna. Kodeks postępowania karnego. Krótkie komentarze*, Warszawa 1997, nr 16.
298. Stachowiak S., *Wszczęcie postępowania przygotowawczego a czynności sprawdzające*, Prok. i Pr. 1999, nr 9.

299. Stachowiak S., *Zakres informacji procesowej przekazywanej podejrzanemu przed i w toku przesłuchania*, Prok. i Pr. 2001, nr 3.
300. Stachowiak S., *Zamknięcie śledztwa lub dochodzenia po nowelizacji kodeksu postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2004, nr 2.
301. Stachowiak S., *Źródła informacji o popełnionym przestępstwie w polskim postępowaniu karnym*, Prok. i Pr. 2005, nr 2.
302. Stachurski D., *Jak zapewnić rzetelną kontrolę postępowania przygotowawczego?,* Prok. i Pr. 2013, nr 4.
303. Starzyński P., *Zabezpieczenie majątkowe w postępowaniu przygotowawczym*, Prok. i Pr. 2005, nr 7–8.
304. Stefańska B. J., *Glosa do postanowienia SN z dnia 24 kwietnia 2007 r., sygn. IV KK 31/07*, WPP 2007, nr 3.
305. Stefański R. A. (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. II, Warszawa 2004.
306. Stefański R. A., *Aktualny model zaskarżania postanowień o zaniechaniu ścigania karnego*, Prok. i Pr. 2007, nr 12.
307. Stefański R. A., *Anonim jako źródło informacji o przestępstwie*, Prok. i Pr. 2014, nr 11–12.
308. Stefański R. A., *Czynności przedstawienia zarzutów*, Prok i Pr. 2013, nr 7–8.
309. Stefański R. A., *Glosa do postanowienia SN z 16.1.2009 r., sygn. IV KK 256/08,* Prok. i Pr. 2009, nr 3, wkł. poz. 29.
310. Stefański R. A., *Glosa do postanowienia SN z dnia 13.6.2012 r., sygn. II KK 302/11*, PiP 2013, nr 1.
311. Stefański R. A., *Glosa do postanowienia SN z dnia 22 czerwca 2001 r., sygn. III KKN 44/01*, Prok. i Pr. 2002, nr 5.
312. Stefański R. A., *Glosa do wyroku SN z 21.11.2001 r., I KZP 29/01*, WPP 2002, nr 1.
313. Stefański R. A., *Glosa do wyroku SN z dn. 16.03.2006 r. (V KK 85/06)*, WPP 2007, nr 1.
314. Stefański R. A., *Glosa do wyroku SN z dnia 10 lipca 2008 r., II KK 37/08*, PiP 2009, nr 7.
315. Stefański R. A., *Karnoprocesowe aspekty zgody parlamentarzysty na pociągnięcie go do odpowiedzialności karnej*, Prok. i Pr. 2002, nr 6.

316. Stefański R. A., *Model postępowania przygotowawczego, dotychczasowe zmiany i wnioski de lege ferenda*, Ius Noum 2014, nr specjalny.
317. Stefański R. A., *Obligatoryjne śledztwo ze względu na właściwości sprawcy*, Prok. i Pr. 2001, nr 11.
318. Stefański R. A., *Podstawy i przyczyny umorzenia postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 1996, nr 2–3.
319. Stefański R. A., *Poszukiwanie oskarżonego*, Prok. i Pr. 1997, nr 10.
320. Stefański R. A., *Prokurator w stadium jurysdykcyjnym postępowania karnego*, Prok. i Pr. 1996, nr 12.
321. Stefański R. A., *Przegląd uchwał Sądu Najwyższego w zakresie prawa karnego materialnego i prawa wykroczeń za 2007 r.*, WPP 2008, nr 1.
322. Stefański R. A., *Przyszły model postępowania przygotowawczego*, Ius Novum 2009, nr 1.
323. Stefański R. A., *Skazanie bez rozprawy w znowelizowanym kodeksie postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2003, nr 6.
324. Stefański R. A., *Skuteczność przedstawienia zarzutów*, Prok. i Pr. 2013, nr 6.
325. Stefański R. A., *Środki zapobiegawcze w nowym Kodeksie postępowania karnego*, Warszawa 1998.
326. Stefański R. A., *Terminy do wniesienia aktu oskarżenia*, Prok. i Pr. 2001, nr 4.
327. Stefański R. A., *Tymczasowe aresztowanie i związane z nim środki przymusu w nowym kodeksie postępowania karnego*, NKK 1997, nr 6.
328. Stefański R. A., *Zbieg przyczyn umorzenia postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 2000, nr 4.
329. Stefański R.A., *Ujawnienie tajemnicy zawodowej przez świadka w nowym kodeksie postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2008, nr 4.
330. Steinborn S., *Porozumienia w polskim procesie karnym*, Kraków 2005.
331. Stepanów M., *Konsensualne rozstrzyganie w sprawach karnych skarbowych*, Prok. i Pr. 2001, nr 11.
332. Strzelec D., *Dowody sprzeczne z prawem w postępowaniu podatkowym*, PP 2009, nr 1.
333. Sych W., *Wpływ pokrzywdzonego na tok postępowania przygotowawczego w polskim procesie karnym*, Kraków 2006.

334. Sygit B., Duży J., *Nowa pozycja prokuratora w świetle zmian w kodeksie postępowania karnego*, Prok. i Pr. 2014, nr 7–8.
335. Syta M., *Gravamen jako przesłanka zażalenia w postępowaniu przygotowawczym*, Prok. i Pr. 2004, nr 4.
336. Syta M., *Zażalenia na postanowienia zamykające drogę do wydania wyroku, podejmowane w toku postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 2006, nr 1.
337. Szumski A., *Funkcja prewencyjna tymczasowego aresztowania*, Prok. i Pr. 2012, nr 7–8.
338. Szyprowski B., *Postępowanie sprawdzające w procesie karnym*, Prok. i Pr. 2007, nr 7–8.
339. Szyprowski B., *Zmiany w instytucji warunkowego umorzenia postępowania karnego (wybrane zagadnienia)*, Prok. i Pr. 2000, nr 4.
340. Śliwowski J., *Prawo karne*, Warszawa 1979.
341. Światłowski A., *Jedna czy wiele procedur karnych*, Sopot 2008.
342. Świda W., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 1990.
343. Świda Z., Skorupka J., Ponikowski R., Posnow W., *Postępowanie karne – część ogólna*, Warszawa 2012.
344. Świecki D. (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz do zmian 2016*, Warszawa 2016.
345. Świecki D. (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. I, Warszawa 2017.
346. Świecki D., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w kodeksie karnym skarbowym*, PS 2001, nr 3.
347. Świetlicka M., *„Odpowiednie" stosowanie kodeksu postępowania karnego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Prok. i Pr. 2006, nr 10.
348. Świetlicka M., *Metodyka pracy prokuratora w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Kraków 2014.
349. Świetlicka M., *Nadzór prokuratora w sprawach karnych skarbowych*, Prok. i Pr. 2007, nr 11.
350. Świetlicka M., *Postępowanie odwoławcze w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2008, nr 12.
351. Świetlicka M., *Udział prokuratora w postępowaniu karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2007, nr 5.

352. Taracha A., *Czynności operacyjno-rozpoznawcze. Aspekty kryminalistyczne i prawnodowodowe*, Lublin 2006.
353. Tarnowska D., *Pozaprocesowa funkcja środków zapobiegawczych*, Prok. i Pr. 2002, nr 11.
354. Tarnowska D., *Różnice między dochodzeniem a śledztwem w polskim procesie karnym*, Szczecin 2009.
355. Tarnowska D., *Uprawnienia oskarżonego w świetle prawa do obrony*, Prok. i Pr. 2006, nr 7–8.
356. Tatarczak P., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności – wybrane problemy*, M.Podat. 2001, nr 6.
357. Tuora-Schwierskott E., *Strafprozessordnung StPO Ubersetzung ins Polonische*, Regensburg 2016.
358. Tużnik M., *Postępowania szczególne w postępowaniu karnym skarbowym*, Warszawa 2013.
359. Tużnik M., *Postępowanie w przedmiocie udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w postępowaniu karnym skarbowym*, Ius Novum 2012, nr 1.
360. Tylman J., *Instytucja czynności sprawdzających w postępowaniu karnym*, Łódź 1984.
361. Tylman J., *Koncentracja i szybkość postępowania sprawdzającego w procesie karnym*, NP 1982, nr 11–12.
362. Tylman J., *Postępowanie przygotowawcze w procesie karnym*, Warszawa 1998.
363. Tylman J., *Uwagi o modelu postępowania przygotowawczego*, (w:) *Węzłowe problemy procesu karnego*, P. Hofmański (red.), Warszawa 2010.
364. Tylman J., *Zmiany w modelu postępowania przygotowawczego*, (w:) *Skargowy model procesu karnego*, A. Gerecka-Żołyńska (red.), P. Górecki (red.), H. Paluszkiewicz (red.), P. Wiliński P. (red.), Warszawa 2008.
365. Tyszka P., *Zadania prawa karnego skarbowego i praktyczne możliwości ich realizacji*, Prok. i Pr. 2007, nr 7.
366. Waltoś S., *Akt oskarżenia w procesie karnym*, Warszawa 1963.
367. Waltoś S., *Główne nurty nowelizacji procedury karnej*, PiP 2003, nr 4 (686).
368. Waltoś S., Hofmański P., *Proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2016.
369. Waltoś S., *Naczelne zasady procesu karnego*, Warszawa 1999.
370. Waltoś S., *Polski proces karny w zarysie*, Warszawa 2002.

371. Waltoś S., *Proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2003.
372. Waltoś S., *Wizja procesu karnego XXI wieku*, Prok. i Pr. 2002, nr 1.
373. Wąsek A., *Kodeks karny. Cześć szczególna Komentarz*, t. I, Warszawa 2004.
374. Widacki J., *Rola i zakres kryminalistycznych czynności sprawdzających*, ZNUJ, Prace Prawnicze 1971, nr 51.
375. Wierzbowski M. (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2017.
376. Wiewiórka S., *Kontrola instancyjna postanowień prokuratora o umorzeniu lub odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego*, Prok. i Pr. 2002, nr 12.
377. Wiliński P., *Zasada prawa do obrony w polskim procesie karnym*, Warszawa 2006.
378. Wilk L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2016.
379. Wilk L., *Zaległości podatkowe w świetle praw karnego skarbowego*, Pal. 2000, nr 11–12.
380. Wilk L., *Zasada priorytetu egzekucji nad represją w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2012, nr 7–8.
381. Wilkowska-Płóciennik A., *Uzasadnione wątpliwości co do poczytalności oskarżonego jako przesłanka obrony obligatoryjnej*, Prok. i Pr. 2006, nr 4.
382. Witkowska K., *Strony procesowe i ich reprezentanci w postępowaniu przygotowawczym*, Prok. i Pr. 2012, nr 9.
383. Witkowska K., *Zawieszenie postępowania karnego a rozstrzygnięcie sprawy w rozsądnym terminie*, Prok. i Pr. 2011, nr 11.
384. Włodkowski O., *Przegląd orzecznictwa Sądu Najwyższego w sprawach karnych skarbowych za rok 2013*, Prok. i Pr. 2014, nr 10.
385. Wolny R., *Anonim jako podstawa wszczęcia postępowania przygotowawczego*, NP 1969, nr 6.
386. Woźniewski K., *Glosa do post. SN z 24.4.2007 r., sygn. IV KK 31/07*, GSP – Prz.Orz. 2008, nr 1.
387. Woźniewski K., *Prawidłowość czynności procesowych w polskim procesie karnym*, Gdańsk 2010.
388. Woźniewski K., *Prawo karne procesowe. Zarys instytucji*, Gdańsk 2009.
389. Woźniewski K., *Zasada trafnej reakcji karnej – art. 2 § 1 pkt 1 k.p.k. po nowelizacji z dnia 27 września 2013 roku*, GSP 2015, t. XXXIII.
390. Wójcikiewicz J., *Glosa do wyroku SA z 3.2.2011 r., sygn. II AKa 266/10*, Prok. i Pr. 2012, nr 4.

391. Zabłocki S., Gostyński Z., Stefański R. A., *K.P.K. Komentarz*, t. I, Warszawa 2003.
392. Zagrodnik J., *Hierarchia odmian rodzajowych przebiegu procesu karnego skarbowego w świetle noweli wrześniowej*, Prok. i Pr. 2015, nr 5.
393. Zagrodnik J., *Umorzenie absorbcyjne a instytucja skargi subsydiarnej w polskim procesie karnym*, Prok. i Pr. 2000, nr 2.
394. Zagrodnik J., *Zawieszenie przedawnienia zobowiązań podatkowych ze względu na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (zagadnienia wybrane)*, Katowice 2012.
395. Zahuta A., *Opis i kwalifikacja prawna czynu z uwzględnieniem sprawczych odmian przestępnego współdziałania*, Prok. i Pr. 2005, nr 1.
396. Zgoliński I., *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011.
397. Zieliński M., *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2012.
398. Znamierowski J., *O mankamentach instytucji odpowiedzialności posiłkowej w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2014, nr 7–8.
399. Zoll A. (red.), *Kodeks karny. Część ogólna. Komentarz*, Warszawa 2007.
400. Zoll A., *Problemy tzw. przestępstwa ciągłego w propozycjach projektu kodeksu karnego*, PS 1994, nr 3.

Wykaz orzecznictwa

Trybunał Konstytucyjny

1. Wyrok TK z 28.11.1995 r., sygn. K 17/95, OTK ZU 1995, nr 3, poz. 18.
2. Wyrok TK z 20.10.1998 r., sygn. K 7/98, OTK ZU 1998, nr 6, poz. 96.
3. Wyrok TK z 14.11.2000 r., sygn. K 7/00, OTK ZU 2000., nr 7, poz. 259.
4. Wyrok TK z 9.07.2002 r., sygn. P 4/01, OTK-A 2002, nr 4, poz. 52.
5. Wyrok TK z 19.12.2002 r., sygn. K 33/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 97.
6. Wyrok TK z 11.5.2004 r., sygn. K 4/03, OTK-A 2004, nr 5, poz. 41.
7. Wyrok TK z 25.5.2004 r., sygn. SK 44/03, OTK-A 2004, nr 5, poz. 46.
8. Wyrok TK z 23.5.2005 r., sygn. SK 44/04, OTK-A 2005, nr 5, poz. 52.
9. Wyrok TK z 27.7.2006 r., sygn. SK 43/04, OTK-A 2006, nr 7, poz. 89.
10. Wyrok TK z 27.3.2007 r., sygn. SK 9/05, OTK-A 2007, nr 3, poz. 31.
11. Wyrok TK z 26.11.2007 r., sygn. P 24/06, OTK-A 2007, nr 10, poz. 126.
12. Wyrok TK z 19.12.2007 r., sygn. K 52/05, OTK-A 2007, nr 11, poz. 159.
13. Wyrok TK z 21.6.2011 r., sygn. P 26/10, OTK-A 2011, nr 5, poz. 43.
14. Wyrok TK z 18.7.2011 r. , sygn. SK 10/10, OTK-A 2011, nr 6, poz. 58.
15. Wyrok TK z 19.6.2012 r., sygn. P 41/10, OTK-A 2012, nr 6, poz. 65.
16. Wyrok TK z 17.7.2012 r., sygn. P 30/11, OTK-A 2012, nr 7, poz. 81.

Orzeczenia sądów

Uchwały

1. Uchw. SN z 20.6.1991 r., sygn. I KZP 12/91, OSNKW 1991, nr 10–12, poz. 46.
2. Uchw. 7 sędziów SN z 15.10.1992 r., sygn. I KZP 28/92, OSNKW 1992, nr 11–12, poz. 76.
3. Uchw. SN z 30.1.2001 r., sygn. I KZP 50/00, OSNKW 2001, nr 3, poz. 16.
4. Uchw. SN z 21.11.2001 r., sygn. I KZP 29/01, OSNKW 2002, nr 1–2, poz. 2
5. Uchw. SN z 6.12.2001 r., sygn. III CZP 41/00, OSNCP 2001, nr 4, poz. 57.
6. Uchw. SN z 23.2.2006 r., sygn. SNO 3/06, LEX nr 470201.
7. Uchw. SN z 20.9.2007 r., sygn. I KZP 26/07, OSNKW 2007, nr 10, poz. 71.
8. Uchw. SN z 24.1. 2013 r., sygn. I KZP 19/12, www.sn.pl.
9. Uchw. SN z 28.1.2016 r., sygn. I KZP 13/15, www.sn.pl.
10. Uchw. 7 sędziów SN z 28.1.2016 r., sygn. I KZP 13/15, OSNKW 2016, nr 3, poz. 17.
11. Uchw. SN z 26.4.2007 r., sygn. I KZP 4/07, OSNKW 2007, nr 10, poz. 71.

Wyroki

1. Wyrok SN z 25.1.1971 r., sygn. IV KR 247/70, OSNKW 1971, nr 7–8, poz. 117.
2. Wyrok SN z 8.6.1977 r., sygn. I KR 87/77, OSNPG 1977, nr 11, poz. 114.
3. Wyrok SN z 12.3.1979 r., sygn. I KR 24/79, OSNKW 1979, nr 7–8, poz. 80.
4. Wyrok SN z 17.1.1980 r., sygn. I KR 35/79, OSNPG 1980, nr 8–9, poz. 110.
5. Wyrok SN z 21.1.1982 r., sygn. II KR 338/81, OSNKW 1982, nr 3, poz. 14.
6. Wyrok SN z 3.5.1983 r., sygn. SN I KR 74/83, OSNKW 1984, nr 3–4, poz. 35.
7. Wyrok SN z 26.7.1985 r., sygn. IV KR 180/85, OSNKW 1986, nr 9–10, poz. 81.
8. Wyrok SN z 12.08.1986 r., sygn. Rw 569/86, OSNKW 1987, nr 5–6, poz. 53.
9. Wyrok SN z 26.11.1987 r., sygn. II KR 121/87, OSNPG 1988, nr 12, poz. 135.
10. Wyrok NSA w Warszawie z 9.3.1989 r., sygn. II SA 961/88, ONSA 1989, nr 1, poz. 33.
11. Wyrok SN z 17.6.1994 r., sygn. WZ 122/94, OSNKW 1994, nr 9–10, poz. 64.
12. Wyrok SN z 1.3.1996 r., sygn. II KRN 207/95, OSNKW 1996, nr 5–6, poz. 34.
13. Wyrok SA w Krakowie z 12.12.1997 r., sygn. II AKr 243/97, KZS 1998, nr 4–5, poz. 57.
14. Wyrok SN z 8.10.1998 r., sygn. III KKN 282/97, Prok. i Pr. 1999, nr 2, poz. 5.
15. Wyrok SA we Wrocławiu z 17.6.1999 r., sygn. II AKa 240/99, OSA 1999, nr 11–12, poz. 79.
16. Wyrok SA w Katowicach z 14.10.1999 r., sygn. II AKa 221/99, LEX nr 590565.
17. Wyrok SN z 13.1.2000 r., sygn. III RN 116/99, WPP 2002, nr 4.
18. Wyrok SN z 13.1.2000 r., sygn. III RN 116/99, OSNAPiUS 2000, nr 20, poz. 737.
19. Wyrok SA w Warszawie z 4.4.2000 r., sygn. II AKa 11/00, Prok. i Pr. 2000, dodatek „Orzecznictwo”, nr 11, poz. 24.
20. Wyrok SA w Krakowie z 20.4.2000 r., sygn. II AKa 32/00, KZS 2000, nr 6, poz. 15.
21. Wyrok SN z 21.7.2000 r., sygn. II KKN 108/00, LEX nr 50904.
22. Wyrok SA w Łodzi z 7.2.2001 r., sygn. II AKa 269/00, Prok. i Pr. 2002, nr 10, poz. 18
23. Wyrok SN z 19.6.2001 r., sygn. II KKN 506/98, Prok. i Pr. 2002, nr 1, dodatek „Orzecznictwo”, poz. 9.
24. Wyrok SN z 27.5.2002 r., sygn. V KKN 188/00, OSNKW 2002, nr 11–12, poz. 113.
25. Wyrok SN z 17.11.2004 r., sygn. V KK 342/04, OSNwSK z 2004, nr 1, poz. 2103.
26. Wyrok SN z 2.3.2005 r., sygn. II KK 522/04, OSNwSK 2005, nr 1, poz. 481.
27. Wyrok SN z 2.12.2005 r., sygn. IV KK 98/05, Prok. i Pr. 2007, nr 1, s. 161.
28. Wyrok SN z 12. 1.2006 r., sygn. II KK 96/05, OSNwSK 2006, nr 1, poz. 132.

29. Wyrok SN z 18.1.2006 r., sygn. IV KK 378/05, OSNwSK 2006, nr 1, poz. 163.
30. Wyrok SN z 22.6.2006 r., sygn. IV KK 114/06, OSNwSK 2006, nr 1, poz. 1268.
31. Wyrok NSA z 29.8.2006 r., sygn. I FSK 1045/05, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
32. Wyrok NSA z 1.6.2007 r., sygn. I FSK 792/06, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
33. Wyrok SN z 26.07.2007 r., sygn. IV KK 153/07, Prok. i Pr. 2008, nr 1, poz. 2 (wkładka).
34. Wyrok SN z 13.11.2007 r., sygn. IV KK 359/07, Legalis nr 161307.
35. Wyrok SN z 6.2.2008 r., sygn. V KK 265/07, Prok. i Pr. 2008, nr 5, s. 17.
36. Wyrok NSA z 16.5.2008 r., sygn. II FSK 427/07, LEX nr 468972.
37. Wyrok SN z 12.8.2008 r., sygn. V KK 76/08, LEX nr 449041.
38. Wyrok SN z 9.10.2008 r., sygn. V KK 252/08, OSNwSK 2008, nr 1, poz. 1992.
39. Wyrok SN z 3.12.2008 r., sygn. V KK 195/08,OSNKW 2009, nr 2, poz. 17.
40. Wyrok WSA z 19.12.2008 r., sygn. I SA/Kr 578/08, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
41. Wyrok WSA w Gdańsku z 8.1.2009 r., sygn. III SA/Gd 324/08, LEX nr 485886.
42. Wyrok SN z 10.6.2009 r., sygn. II KK 1/09, LEX nr 519595.
43. Wyrok SA w Lublinie z 8.9.2009 r., sygn. II AKa 129/09, LEX nr 550503.
44. Wyrok SN z 30.9.2009 r., sygn. I KZP 1/09, OSNKW 2009, nr 12, poz. 99.
45. Wyrok WSA w Warszawie z 25.11.2009 r., sygn. III SA/Wa 1293/09, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
46. Wyrok WSA w Bydgoszczy z 8.12.2009 r., sygn. I SA/Bd 373/09, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
47. Wyrok WSA w Łodzi z 18.12.2009 r., sygn. I SA/Łd 953/09, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
48. Wyrok WSA w Poznaniu z 7.1.2010 r., sygn. I SA/Po 750/09, Legalis nr 251741.
49. Wyrok WSA w Gliwicach z 1.2.2010 r., sygn. I SA/Gl 492/09, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
50. Wyrok WSA w Warszawie z 26.2.2010 r., sygn. III SA/Wa 1303/09, LEX nr 592755.
51. Wyrok SA w Gdańsku z 19.5.2010 r., sygn. II AKa 117/10, POSAG 2010, nr 3, poz. 2.
52. Wyrok WSA w Krakowie z 14.7.2010 r., sygn. I SA/Kr 960/10, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
53. Wyrok SN z 4.8.2010 r., sygn. III KK 37/10, Biul.PK 2010, nr 5, s. 4.
54. Wyrok NSA z 31.8.2010 r., sygn. I GSK 1111/09, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
55. Wyrok NSA z 29.9.2010 r., sygn. I GSK 1116/09, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
56. Wyrok NSA z 29.9.2010 r., sygn. I GSK 1116/09, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.

57. Wyrok SN z 8.2.2011 r., sygn. IV KK 124/10, OSNwSK 2011, nr 1, poz. 289.
58. Wyrok NSA w Warszawie z 7.10. 2011 r., sygn. I FSK 1437/10, LEX nr 1069255.
59. Wyrok SN z 15.02.2012 r., sygn. II KK 201/11, OSNKW 2012 r., nr 6, poz. 60.
60. Wyrok SN z 3.4.2012 r., sygn. IV KO 128/11, LEX nr 1163361.
61. Wyrok SN z 30.10.2012 r., sygn. II KK 9/12, KZS 2013, nr 1, poz. 20.
62. Wyrok SA w Katowicach z 20.12.2012 r., sygn. II AKa 444/12, OSA 2013, nr 1, poz. 3.
63. Wyrok SA w Gdańsku z 6.6.2013 r., sygn. II AKa 135/13, LEX nr 1327504.
64. Wyrok SN z 7.11.2013 r., sygn. V KK 264/13, OSNKW 2014, nr 3, poz. 26.
65. Wyrok WSA w Warszawie z 21.11.2013 r., sygn. VIII SA/Wa 612/13, LEX nr 1408047.
66. Wyrok SA w Lublinie z 23.1.2014 r., sygn. II AKA 256/13, Legalis nr 775972.
67. Wyrok NSA w Warszawie z 26.2.2014 r., sygn. I FSK 537/13, LEX nr 1491108.
68. Wyrok WSA w Poznaniu z 20.3.2014 r., sygn. III SA/Po 338/13, LEX nr 1458377.
69. Wyrok NSA z 6.11.2014 r., sygn. I GSK 297/13, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
70. Wyrok SN z 29.10.2015 r., sygn. IV KK 187/15, LEX nr 1929133.
71. Wyrok WSA w Lublinie z 6.11.2015 r., sygn. I SA/Lu 536/15, Legalis nr 1387541.
72. Wyrok SO we Wrocławiu z 16.3.2016 r., sygn. IV Ka 97/16, LEX nr 2016354.
73. Wyrok SN z 8.9.2016 r., sygn. III KK 294/16, LEX nr 2100241.
74. Wyrok SO w Siedlcach z 27.03.2017 r., sygn. II Ka 547/15, LEX nr 2266807.
75. Wyrok SN z 16.2.1978 r., sygn. IV KR 4/78, OSNKW 1978, nr 4–5, poz. 52.
76. Wyrok SN z 12.2.2008 r., sygn. WA 1/08, OSNKW 2008, nr 4, poz. 31.

Postanowienia

1. Post. SN z 4.5.2006 r., sygn. V KK 384/05, OSNwSK 2006, nr 1, poz. 944.
2. Post. SN z 23.2.1974 r., sygn. IV KRN 17/74, OSNKW 1974, nr 5, poz. 95.
3. Post. SN z 28.2.1978 r., sygn. VI KRN 20/78, PP 1978, nr 6, s. 66.
4. Post. SA w Krakowie z 14.10.1992 r., sygn. II Akz 218/92, KZS 1992, nr 10, poz. 19.
5. Post. SA w Krakowie z 24.3.1993 r., sygn. II AKz 67/93, KZS 1993, nr 3, poz. 15.
6. Post. SN z 26.10.1995 r., sygn. II KRN 131/95, Prok. i Pr. 1996, dodatek „Orzecznictwo”, nr 5, poz. 8.
7. Post. SN z 14.5.1997 r., sygn. V KKN 325/96, OSNKW 1997, nr 9–10, poz. 71.
8. Post. SN z 26.2.1999 r., sygn. V KZ 12/99, Prok. i Pr. 1999, nr 9, poz. 6.
9. Post. SA w Krakowie z 19.12.2000 r., sygn. II AKz 293/00, KZS 2000, nr 12, poz. 31.
10. Post. SN z 27.03.2001 r., sygn. I KZP 3/01, Legalis nr 49373.

11. Post. SN z 22.6.2001 r., sygn. III KKN 44/2001, Prok. i Pr. 2002, nr 5, s. 84–89.
12. Post. SN z 12.5.2002 r., sygn. V KKN 90/01, LEX nr 53913
13. Post. SA z 16.5.2002 r., sygn. II AKo 245/02, Legalis nr 56134.
14. Post. SA z 16.5.2002 r., sygn. II AKo 245/02, Wokanda 2003, nr 3, s. 44.
15. Post. SA w Warszawie z 8.11.2002 r., sygn. II AKZ 657/02, OSA 2003, nr 6, poz. 66.
16. Post. SN z 11.12.2006 r., sygn. II KK 304/06, OSNwSK 2006, nr 1, poz. 2403.
17. Post. SN z 9.10.2008 r., sygn. WZ 61/08, OSNKW 2009, nr 1, poz. 6, s. 41.
18. Post. SN z 16.1.2009 r., sygn. IV KK 256/08, Prok. i Pr. 2009, nr 9, s. 152–158.
19. Post. SN z 16.1.2009 r., sygn. IV KK 256/08, Prok. i Pr. – wkł. 2009, nr 3, poz. 29.
20. Post. SN z 8.4.2009 r., sygn IV KK 407/08, LEX nr 503265.
21. Post. SA w Lublinie z 17.6.2009 r., sygn. II AKz 334/09, KZS 2010, nr 11, poz. 56.
22. Post. SA w Lublinie z 17.6.2009 r., sygn. II AKz 334/09, LEX nr 513121.
23. Post. SN z 10.11.2009 r., sygn. WZ 47/09, OSNKW 2010, nr 29, poz. 3.
24. Post. SN z 10.11.2009 r., sygn. WZ 49/09, OSNKW 2010, nr 3, poz. 29.
25. Post. SA w Lublinie z 23.03.2010 r., sygn. II AKz 133/10, Legalis nr 267449.
26. Post. SN z 25.3.2010 r., sygn. I KZP 2/10, OSNKW 2010, nr 5, poz. 42.
27. Post. SA w Warszawie z 6.7.2010 r., sygn. II AKz 474/10, KZS 2011, nr 7–8, poz. 70.
28. Post. SN z 1.9.2010 r., sygn. IV KK 78/10, Biul.PK 2010, nr 4, poz. 12.
29. Post. SN z 14.10.2010 r., sygn. WZ 44/10, Biul.PK 2010, nr 12, poz. 31.
30. Post. SN z 19.10.2010 r., sygn. WZ 45/10, OSP 2012, nr 5, poz. 51.
31. Post. SN z 19.10.2010 r., sygn. III KK 97/10, OSNKW 2011, nr 6, poz. 50.
32. Post. SN z 29.3.2011 r., sygn. V KK 344/10, Biul.PK 2011, nr 9.
33. Post. z 5.4.2011 r., sygn. I FSK 525/10, http://orzeczenia.nsa.gov.pl/.
34. Post. NSA z 5.4.2011 r., sygn. I FSK 525/10, http://orzeczenia.nsa.gov.pl.
35. Post. SN z 28.7.2011 r., sygn. III KK 54/11, OSNKW 2011, nr 9, poz. 86.
36. Post. SN z 3.8.2011 r., sygn. III KK 79/11, Legalis nr 457232.
37. Post. SO w Białymstoku z 1.2.2012 r., sygn. VIII Kz 46/12, http://bialystok.so.gov.pl.
38. Post. SN z 11.4.2012 r., sygn. II KK 313/11, OSNKW 2012, nr 9, poz. 96
39. Post. SN z dnia 13.6.2012 r., sygn. II KK 302/11, Prok. i Pr. 2012, dodatek „Orzecznictwo”, nr 12, poz. 14.
40. Post. SA w Szczecinie z 16.10.2012 r., sygn. II AKz 404/12, LEX nr 122063.
41. Post. S.A. w Katowicach z 27.11.2013 r., sygn. II AKz 717/13, LEX nr 1488978.
42. Post. SA w Katowicach z 27.11.2013 r., sygn. II AKz 717/13, LEX nr 1488978.

43. Post. SA w Katowicach z 27.11.2013 r., sygn. II AKz 717/13, Biul.SAKa 2013, nr 4, poz. 29.
44. Post. SA w Katowicach z 17.2.2016 r., sygn. II AKz 64/16, Legalis nr 1446995.
45. Post. SN z 20.7.2005 r., I KZP 19/05, OSNKW 2005, nr 9, poz. 75.
46. Post. SN z 24.4.2007 r., sygn. IV KK 31/07, KZS 2007, nr 9, poz. 14.

Orzeczenia zagraniczne

47. BFH z 20.1.2000 r., sygn. VR9898 V R 98/98 (NV), BeckRS 2000, BECKRS Jahr 25004646.
48. BFH z 3.02.2010 r., sygn. VIIIB16409 VIII B 164/09 (NV), BeckRS 2010, BECKRS Jahr 25016002.
49. BFH z 15.06.2010 r., sygn. VIIIB210 VIII B 2/10 (NV), BeckRS 2010, BECKRS Jahr 25016437.
50. BFH (VIII Wydział) z 17.11.2015 r., sygn. VIIIR6813 VIII R 68/13, DStR 2016 r., s. 605.
51. BFH sygn. at VIII R 67/13, DStR 2016 r., s. 608.
52. BFH (V Wydział) z 17.12.2015 r., sygn. VR5814 V R 58/14, DStR 2016 r., s. 407.
53. BFH syg. V R 59/14 (NV), BeckRS 2016, BECKRS rok 94306.
54. BFH z 14.04.2005 r., sygn. akt XIR8303 XI R 83/03 (NV), BeckRS 2005, BECKRS Jahr 25008634.

Wykaz aktów prawnych

1. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 22 września 2015 r. w sprawie organów uprawnionych obok Policji do prowadzenia dochodzeń oraz organów uprawnionych do wnoszenia i popierania oskarżenia przed sądem pierwszej instancji w sprawach, w których prowadzono dochodzenie, jak również zakresu spraw zleconych tym organom, Dz. U.poz. 1725.
2. Strafprozessordnung (Niemiecki kodeks postępowania karnego) z 7.4.1987 r., Bundesgesetzblatt Part I p. 1074, 1319, https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_stpo/.
3. Ustawa z dnia 10 stycznia 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego, ustawy o świadku koronnym oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych, Dz. U. Nr 17, poz. 155.
4. Ustawa z dnia 10 stycznia 2003 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego, ustawy – Przepisy wprowadzające Kodeks postępowania karnego, ustawy o świadku koronnym oraz ustawy o ochronie informacji niejawnych, Dz. U. Nr 17, poz. 155.
5. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 2343.
6. Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1201.
7. Ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks postępowania karnego, Dz. U. Nr 13, poz. 96.
8. Ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 396.
9. Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli, t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 524.
10. Ustawa z dnia 29 marca 2007 r. o zmianie ustawy o prokuraturze, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 64, poz. 432.
11. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, t.j., Dz. U. z 2017 r. poz. 1876 ze zm.

    Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz. U. z2018 r. poz. 395 ze zm.
12. Ustawa z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji, Dz.U. z 2017 r. poz. 2067 ze zm.
13. Ustawy z dnia 28 listopada 2014 r. o ochronie i pomocy dla pokrzywdzonego i świadka, Dz. U. z 2015 r. poz. 21.

14. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 kwietnia 2016 r. –- Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury, t.j. Dz. U. 2017 r. poz. 1206.
15. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 11 września 2014 r. – Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury, Dz. U. poz. 1218.
16. Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 24 marca 2010 r. – Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury, t.j. Dz. U. 2014 r. poz. 144.

Schemat nr 1 „Karuzela VAT”