

ISSN 0867-5708
e-ISSN 2719-9614



2(150)

PRZEGLĄD POLICYJNY

SZCZYTNO 2023

PRZEGŁĄD POLICYJNY

KWARTALNIK

KOMITET NAUKOWY:

Agata Tyburska (przewodniczący)	Wyższa Szkoła Policji w Szczytnie
Jarosław Szymczyk	Komenda Główna Policji
Iacob Adrian	„Alexandru Ioan Cuza” Police Academy of Bucharest, Romania
Roman Blahuta	Lwowski Państwowy Uniwersytet Spraw Wewnętrznych, Ukraina
Grażina Ciuladienė	Mykolas Romeris University, Lithuania
Chris Eskridge	University of Nebraska-Lincoln, USA
Mieczysław Julian Goettel	Wyższa Szkoła Policji w Szczytnie
Piotr Gołdyn	Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu
Brunon Hołyst	Uczelnia Łazarskiego w Warszawie
Kuba Jałoszyński	Wyższa Szkoła Policji w Szczytnie
Paweł Kępka	Akademia Marynarki Wojennej im. Bohaterów Westerplatte
Jerzy Kojkoł	Akademia Marynarki Wojennej
Robert Kosowski	Akademia Sztuki Wojennej
Lucia Kováčová	University of Security Management in Košice, Slovakia
Gábor Kovács	National University of Public Service, Budapest, Hungary
Peter Lošonczi	University of Security Management in Košice, Slovakia
Mariusz Nepelski	Szkoła Główna Służby Pożarniczej, Olsztyńska Szkoła Wyższa
Peter Pantya	Narodowy Uniwersytet Służb Publicznych w Budapeszcie, Węgry
Ryszard Parafianowicz	Akademia Sztuki Wojennej
Krzysztof Pobuta	Państwowa Wyższa Szkoła Techniczno-Ekonomiczna im. ks. Bronisława Markiewicza w Jarosławiu
Emil W. Pływaczewski	Uniwersytet w Białymstoku, Wyższa Szkoła Policji w Szczytnie
Wiesław Pływaczewski	Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie, Wyższa Szkoła Policji w Szczytnie
Jerzy Sarnecki	Stockholm University, Sweden
Magdalena Sitek	Wyższa Szkoła Gospodarki Europejskiej im. Alcide De Gasperi
Taras Sozanskyi	Lwowski Państwowy Uniwersytet Spraw Wewnętrznych, Ukraina
Tadeusz Szczurek	Wojskowa Akademia Techniczna im. Jarosława Dąbrowskiego w Warszawie
Bogusław Marian Sliwerski	Uniwersytet Łódzki, Akademia Pedagogiki Specjalnej im. Marii Grzegorzewskiej

12-100 Szczytno, ul. Marszałka Józefa Piłsudskiego 111, tel. 47 733 51 00 (red. nacz.)
www.thepolicereview.wspol.eu, <https://www.wspol.edu.pl/przegladpolicyny/>

REDAKCJA WYDAWCY: Grzegorz Sieńczewski, Iwona Pac, Anna Stankiewicz, Paulina Brzozowska (red. meryt.),
Radosław Gizot (red. tech.), Edytor Języka Angielskiego Skrivane Sp. z o.o.

ISSN 0867–5708

KOLEGIUM REDAKCYJNE:

Iwona Klonowska (redaktor naczelny)
 Andrzej Żyliński (zastępca redaktora naczelnego)
 Monika Florczuk (sekretarz)
 Monika Hejduk (redaktor statystyczny)
 Anna Kodzis (redaktor językowy)
 Justyna Piaskiewicz (asystent redaktora)
 Urszula Grzegorzczak (asystent redaktora)
 Ewa Kuczyńska

Wyższa Szkoła Policji w Szczecinie
 Wyższa Szkoła Policji w Szczecinie
 Wyższa Szkoła Policji w Szczecinie
 Wyższa Szkoła Policji w Szczecinie
 Wyższa Szkoła Policji w Szczecinie
 Wyższa Szkoła Policji w Szczecinie
 Wyższa Szkoła Policji w Szczecinie
 Wyższa Szkoła Policji w Szczecinie

SPIS TREŚCI

<i>Dr hab. Marek Górka</i> : Techniki manipulacji cyberoszustów na przykładzie prób wyłudzenia prywatnych treści	5
<i>Dr Dorota Czerwińska, dr hab. Wojciech Jasiński, dr hab. Karolina Kremens</i> : Legitymowanie — regulacje prawne i praktyka stosowania	19
<i>Dr hab. Mieczysław Goc, dr Piotr Jastrzębski, dr Dorota Semków</i> : KOMPARATOR — uniwersalny program do kryminalistycznych badań porównawczych i analizy statystycznej parametrów próbek	43
<i>Dr Wiesław Mądrzejowski</i> : Karnoprawa ochrona środowiska w Polsce — system instytucji	69
<i>Dr Bogdan Jaworski</i> : Dekoncentracja rzeczowa w Policji — potrzeba chwili czy trend zmian?	105
<i>Birce Beşgül, dr Ülkü Nur Zengin, dr K. Betül Biçen Gören</i> : Szkolenie policyjne w zakresie zwalczania terroryzmu: Analiza porównawcza Wyższej Szkoły Policji w Szczecinie i Tureckiej Narodowej Akademii Policji	123
<i>Chirita Olga</i> : Samoidentyfikacja jako czynnik kształtowania świadomości patriotycznej	143
<i>Dr Sylwester Smoleński</i> : Dualizm znaczeniowy i niejednoznaczność stopni alarmowych w ustawie o działaniach antyterrorystycznych	153
<i>Dr Patryk Theuss</i> : Procesowe oraz pozaprocessowe czynności służące ujawnieniu i zabezpieczeniu substancji narkotycznych	163
<i>Dr hab. Marek Stefański</i> : Rządowe programy pomocowe w kształtowaniu bezpieczeństwa seniorów w Polsce ...	174

ORZECZNICTWO SĄDOWE

<i>Dr Mariusz Charkiewicz</i> : Glosa do uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21 (aprobująca)	189
---	-----

KRONIKA POLICJI

197

CONTENTS

<i>Marek Górka, Habil. Dr.</i> : Manipulation Techniques of Cyber Fraudsters Using the Example of Phishing Attempts for Private Content	207
<i>Dorota Czerwińska, PhD, Wojciech Jasiński, Habil. Dr., Karolina Kremens, Habil. Dr.</i> : Identity checks — the legal framework and practice of application	221
<i>Mieczysław Goc, Assoc. Prof. Eng, Piotr Jastrzębski, PhD, Dorota Semków, PhD</i> : COMPARATOR — a Universal Application for Forensic Comparative Examinations and a Statistical Analysis of Sample Parameters	246
<i>Wiesław Mądrzejowski, PhD</i> : Protecting the Environment Through Criminal Law in Poland — the System of Institutions	272
<i>Bogdan Jaworski, PhD</i> : Factual Deconcentration in the Police Force — a Need of the Moment or a Trend for Change?	306
<i>Birce Beşgül, Ülkü Nur Zengin, PhD, K. Betül Biçen Gören, PhD</i> : Police Training for Counterterrorism: a Comparative Analysis on Police Academy in Szczecino and Turkish National Police Academy	325
<i>Chirita Olga</i> : Personal Self-Identification as a Factor in the Formation of Patriotic Consciousness	345
<i>Sylwester Smoleński, PhD</i> : Semantic Dualism and Ambiguity of Alert Levels in the Anti-Terrorism Act	355
<i>Patryk Theuss, PhD</i> : Procedural and Non-procedural Activities to Reveal and Secure Drug Substances	365
<i>Marek Stefański, Habil. Dr.</i> : Government Aid Programmes in Developing Security of Senior Citizens in Poland	376

COURT DECISIONS

<i>Mariusz Charkiewicz, LLD</i> : Gloss Approving the Resolutions of the Supreme Court of the Service of May 24, 2021, ref. And FPS 1/21	393
--	-----

POLICE CHRONICLE

401

ORZECZNICTWO SĄDOWE

MARIUSZ CHARKIEWICZ¹
ORCID: 0000-0001-9363-988X

GŁOSA DO UCHWAŁY NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z 24 MAJA 2021 R., SYGN. I FPS 1/21 (APROBUJĄCA)

Teza: W świetle art. 1 ustawy z 25 lipca 2002 r. — Prawo o ustroju sądów administracyjnych² oraz art. 1–3 i art. 134 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. — Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³ ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c ustawy z 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa⁴ mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji.

Uchwała zasługuje na zainteresowanie przede wszystkim dlatego, że urzeczywistnia sądową kontrolę administracji podatkowej w postępowaniach, w których zastosowano art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym 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.

Nie bez znaczenia pozostaje również normotwórczy walor tej uchwały, która w istocie rzeczy skonstruowała swoisty schemat kontroli czynności wszczęcia postępowania karnego przez finansowy organ dochodzenia pod kątem ustalenia, czy wszczęcie tego postępowania nie miało tylko instrumentalnego znaczenia celem wywołania skutku zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

¹ Dr Mariusz Charkiewicz — adwokat, asystent w Katedrze Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie.

Adres do korespondencji: <mariusz.charkiewicz@kancelaria-charkiewicz.pl>.

² Tekst jedn. DzU z 2022 r., poz. 2492 ze zm.; dalej jako: p.u.s.a.

³ Tekst jedn. DzU z 2022 r., poz. 329 ze zm.; dalej jako: p.p.s.a.

⁴ Tekst jedn. DzU z 2022 r., poz. 2651 ze zm.; dalej jako: Ordynacja podatkowa.

Naczelny Sąd Administracyjny zasadnie podkreślił w komentowanej uchwale, że niezbędna do wystąpienia skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, przesłanka w postaci czynności procesowej organu postępowania przygotowawczego, podejmowanej na podstawie przepisów należących do prawa karnego/karnego skarbowego została ściśle powiązana z pozostałymi przesłankami warunkującymi wystąpienie tego skutku, które wynikają wprost z regulacji zawartych w Ordynacji podatkowej lub w innych przepisach prawa podatkowego. Mamy zatem w tym przypadku do czynienia z przepisem prawa podatkowego regulującym sytuację materialnoprawną podatnika (zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego), w którym jako budulec wykorzystano konstrukcje prawne z innej gałęzi prawa, jaką jest prawo karne. Już w tym miejscu nasuwa się spostrzeżenie, że skoro w prawie podatkowym stworzono ww. instytucję materialnoprawną, to konsekwencją takiego stanu rzeczy była konieczność odpowiedniego „dopasowania” procedury podatkowej do realizacji norm prawa materialnego (w tym w szczególności w zakresie ustalenia stanu faktycznego) oraz procedury sądownoadministracyjnej celem zagwarantowania pełnej kontroli wszystkich czynności procesowych organu podatkowego oraz okoliczności z nimi związanych, które miały związek z ukształtowaniem oraz wydaniem decyzji. Ustawodawca, tworząc taką instytucję prawa podatkowego, w której wykorzystano konstrukcje prawa karnego, musiał liczyć się z tym, że sądy administracyjne (wcześniej czy później) obejmą sądową kontrolą nie tylko działania organów administracji publicznej, podejmowane w ramach procedury podatkowej, ale również pośrednio — finansowych organów postępowania przygotowawczego, podejmowane w procedurze karnej. Tego konstytucyjnego standardu nie zagwarantował ustawodawca w Ordynacji podatkowej. Uczynił to natomiast Naczelny Sąd Administracyjny w komentowanej uchwale — uzupełniając ustawodawcę.

Jak wynika z art. 1 § 1 p.u.s.a., sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej, w tym również podatkowej. W ramach tej kontroli sądy administracyjne kontrolują stosowanie przepisów prawa przez te organy, a do takich należą w szczególności art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70c Ordynacji podatkowej. Nie ma przy tym znaczenia, że pierwszy z wymienionych przepisów zbudowany jest z wykorzystaniem konstrukcji należących do prawa karnego.

Naczelny Sąd Administracyjny w dalszej kolejności doszedł do wniosku, że analiza, czy wystąpiły wszystkie przesłanki, warunkujące wystąpienie skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wynikającego z art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej, jest przeprowadzana przez organy podatkowe w ramach stosowania przepisów prawa podatkowego przy rozpatrywaniu sprawy podatkowej, a więc należy do działalności administracji publicznej w rozumieniu art. 184 Konstytucji RP⁵ oraz art. 1 § 1 p.u.s.a. i art. 1–3 p.p.s.a.

⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (DzU nr 78, poz. 483 ze zm.); dalej jako: Konstytucja RP.

W związku z powyższym to w pierwszej kolejności już na organie podatkowym prowadzącym postępowanie podatkowe, stosującym art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej, ciąży obowiązek przeprowadzenia analizy, czy wystąpiły wszystkie przesłanki warunkujące wystąpienie skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a w tym również okoliczności wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Co więcej, w ramach tej analizy, organy podatkowe zobowiązane zostały do zbadania, czy na tle okoliczności danej sprawy podatkowej, związanych z bytem zobowiązania podatkowego, wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanej uchwale wprost wskazał, że „Dokonanie takiej oceny powinno być wcześniej przeprowadzone przez organ podatkowy, stosujący art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej przy rozpatrywaniu sprawy podatkowej”.

W przepisach prawa podatkowego, a w szczególności w regulacjach odnoszących się do problematyki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie ma regulacji zobowiązującej organ podatkowy do dokonania oceny, czy wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Normę taką skonstruował dopiero Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanej uchwale. Naczelny Sąd Administracyjny wprowadził nowy standard w postępowaniu podatkowym, który należy uwzględnić każdorazowo, gdy organ podatkowy stosuje art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej. Jest to standard w istocie uzupełniający ustawę, który z mocy art. 269 § 1 p.p.s.a. wiąże wszystkie sądy administracyjne. Jeżeli bowiem jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi.

Uwzględniając powyższe rozważania, nie można mieć wątpliwości, że omawiana uchwała jest niewątpliwie przykładem prawotwórczej (normotwórczej) roli orzecznictwa sądów administracyjnych. W doktrynie prawa podatkowego dostrzega się problematykę normotwórczej roli orzecznictwa sądów administracyjnych, w tym w szczególności uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego — i co należy szczególnie podkreślić — dopuszcza się prawotwórcze oddziaływanie tego orzecznictwa⁶. Wskazuje się, że prawotwórcza działalność sądu administracyjnego wiąże się z wyřeczaniem

⁶ Zob. A. Gomułowicz, *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jako źródło prawa podatkowego* [w:] *Ius et Lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 176; A. Gomułowicz, *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008; A. Gomułowicz, *Prawotwórstwo sądowe jako źródło prawa* [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 226 i nast.

prawodawcy, który działa wadliwie. Andrzej Gomółowicz, udzielając odpowiedzi na pytanie — *kiedy powstaje możliwość „poprawienia” przez sędziego prawa?*, podkreślił, że z reguły sędzia staje przed koniecznością „poprawienia” prawa, gdy prawodawca narusza standardy kultury politycznej i prawnej w trakcie procesu legislacyjnego. Prawo ma wówczas kwalifikowane ułomności i dlatego sędzia nie tyle stosuje prawo, ile raczej pomaga je współtworzyć. Jego rola nie sprowadza się zatem do prostego zastosowania przepisów prawnych. Jednakże tak dzieje się tylko w odniesieniu do szczególnie skomplikowanych, trudnych, nieschematycznych spraw i przypadków. Im bardziej ogólne, zawile, niejasne, niespójne, obarczone kwalifikowanymi lukami prakseologicznymi i logicznymi są uregulowania prawne, tym bardziej określona część władzy współstanowienia prawa faktycznie przechodzi z parlamentu na sędziego⁷.

Nie podlega dyskusji, że pozostawienie poza jakąkolwiek kontrolą sądową czynności finansowych organów postępowania przygotowawczego, które wywołują wymierne skutki w sytuacji materialnoprawnej podatnika, oznaczałoby w istocie ograniczenie prawa do sądu, a zatem prowadziłoby wprost do naruszenia art. 77 ust. 2 Konstytucji RP, zgodnie z którym ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw. Wspomnieć w tym miejscu należy, na co zresztą zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale, że w prawie karnym/karnym skarbowym nie przewidziano drogi sądowej pozwalającej na zweryfikowanie prawidłowości wszczęcia postępowania karnego w momencie jej podjęcia, mimo że w przepisie prawa podatkowego skutek z mocy prawa w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego powiązано z dniem wszczęcia takiego postępowania.

Należy zatem dojść do wniosku, że w realiach komentowanej uchwały zaistniała możliwość „poprawienia” przez Naczelny Sąd Administracyjny prawa w ten sposób, żeby pośrednio objąć kontrolą tego sądu również czynności finansowych organów postępowania przygotowawczego wywołujące skutki w sytuacji materialnoprawnej podatnika.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził ponadto, że kontrola sądów administracyjnych w przypadku przesłanki, jaką stanowi wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, nie może być ukierunkowana na wszechstronną i ogólną ocenę prawidłowości jego wszczęcia z punktu widzenia przepisów Kodeksu postępowania karnego⁸, czy Kodeksu karnego skarbowego⁹ i celów w sferze prawa karnego realizowanych przez te ustawy. Taka ocena należy bowiem do organów nadzorujących postępowanie przygotowawcze.

⁷ A. Gomółowicz, *Sędzia a „poprawianie” prawa — zasadnicze dylematy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 1, s. 15.

⁸ Ustawa z 6 czerwca 1997 r. — Kodeks postępowania karnego (tekst jedn. DzU z 2022 r., poz. 1375).

⁹ Ustawa z 10 września 1999 r. — Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. DzU z 2022 r., poz. 859).

Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że dopiero nałożenie na organy podatkowe obowiązku weryfikacji czynności związanych z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe umożliwiło w dalszej kolejności kontrolę sądu administracyjnego w ww. zakresie. Bez wprowadzenia takiego rozwiązania sądy administracyjne nie posiadałyby instrumentu umożliwiającego w istocie pośrednią kontrolę czynności finansowych organów postępowania przygotowawczego wywołujących skutki w sferze sytuacji materialnoprawnej podatnika. Zatem w pierwszej kolejności to organ podatkowy stosujący art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej ma obowiązek — w istocie rzeczy — skontrolowania czynności finansowego organu postępowania przygotowawczego, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji podatkowej, zaś w dalszej kolejności sąd administracyjny kontroluje organ podatkowy, a w konsekwencji — pośrednio — również finansowy organ postępowania przygotowawczego. Nie ma przy tym znaczenia, czy finansowy organ dochodzenia jest jednocześnie na gruncie postępowania podatkowego organem podatkowym, czy też organem takim nie jest.

Sądowoadministracyjna kontrola czynności wszczęcia postępowania karnego przez finansowy organ dochodzenia nie obejmuje całokształtu działalności tego organu, ale wyłącznie fragment związany z wszczęciem postępowania karnego, w tym okoliczności umożliwiające ocenę, czy wszczęcie nie miało jedynie instrumentalnego znaczenia w postaci wywołania skutku zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W ramach tej kontroli sąd administracyjny w sposób znacznie ograniczony kontroluje czynności procesowe finansowych organów postępowania przygotowawczego. Ponadto kontrola ta, jak już wskazano, ma charakter tylko pośredni. Sąd administracyjny nie ma również możliwości badania skutków prawnokarnych czynności dokonywanych w postępowaniu karnym skarbowym przez finansowe organy postępowania przygotowawczego. W zasięgu zainteresowania sądu są wyłącznie skutki podatkowe.

Kontrola czynności procesowych finansowego organu dochodzenia nie ma charakteru samodzielnego, gdyż odbywa się wyłącznie przy okazji kontroli decyzji podatkowej, z której wydaniem wiązało się zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej. Wyłącznym celem objęcia kontrolą sądu administracyjnego tych czynności jest bowiem zagwarantowanie realnej i potencjalnie efektywnej kontroli rozstrzygnięcia w sprawie podatkowej.

Sąd administracyjny w odniesieniu do czynności podejmowanych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego nie może zastosować art. 135 p.p.s.a., zgodnie z którym sąd stosuje przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia. Wynika to przede wszystkim z tego, że władcze działanie sądu administracyjnego (najczęściej o charakterze kasacyjnym) może być skierowane wyłącznie w odniesieniu do aktów lub czynności

organów administracyjnych (podatkowych), a nie do aktów lub czynności finansowych organów postępowania przygotowawczego.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że z jednej strony sądy administracyjne mogą pośrednio kontrolować działania finansowych organów postępowania przygotowawczego, co następuje w ramach kontroli działania organów podatkowych stosujących art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej. Z drugiej natomiast strony ustalenie przez sąd administracyjny, że działania finansowych organów postępowania przygotowawczego miały instrumentalne znaczenie celem wywołania skutku zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wiąże się z koniecznością wyeliminowania z obrotu prawnego wyłącznie decyzji podatkowej, z której wydaniem wiązało się zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej.

Wydaje się, że jako wzorzec kontroli sąd administracyjny w tym przypadku powinien przyjąć art. 2 Konstytucji RP oraz art. 121 Ordynacji podatkowej regulujący zasadę zaufania do organów podatkowych. Wzorzec ten bezpośrednio powinien znaleźć zastosowanie w stosunku do decyzji organu podatkowego, a pośrednio w odniesieniu do czynności wszczęcia postępowania karnego skarbowego przez finansowy organ postępowania przygotowawczego.

Na szczególną uwagę zasługuje również rzetelność weryfikacji przez organ podatkowy czynności finansowego organu postępowania przygotowawczego związanych z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Otóż zaniechanie takiej kontroli przez organ podatkowy lub jej wadliwość, ewentualnie powierzchowność, stanowią zasadniczo podstawę do wyeliminowania z obrotu prawnego zażalenie do sądu decyzji podatkowej.

Ponadto wykreowana przez Naczelną Sąd Administracyjny w omawianej uchwale konstrukcja pośredniej kontroli czynności finansowych organów postępowania przygotowawczego powoduje, że aktualnie akta postępowania przygotowawczego (albo przynajmniej ich część) powinny być elementem akt postępowania podatkowego, z którym wiąże się zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej. Tylko w takim przypadku organ podatkowy może rzetelnie ocenić czynności związane z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Wszczęcie wymienionej procedury karnej i okoliczności związane z tą czynnością procesową stanowią bowiem fakty istotne i mogące mieć wpływ na zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej.

W przypadku gdy finansowy organ postępowania przygotowawczego odmawia udostępnienia akt postępowania karnego dla potrzeb postępowania podatkowego celem ustalenia, czy wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe miało charakter instrumentalny, oznacza to w istocie brak realnej możliwości oceny przez organ podatkowy podejmowania tych czynności przez finansowy organ postępowania przygotowawczego. Jednocześnie oznacza to brak możliwości zrealizowania przez organ podatkowy obowiązku nałożonego przez

Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale, co w konsekwencji zawsze powinno kończyć się wyeliminowaniem z obrotu prawnego decyzji podatkowej wydanej w postępowaniu, z którym wiązało się zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej, jeżeli tylko zaistnieją wątpliwości co do przedawnienia zobowiązania podatkowego. W takim przypadku przyjęcie skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie bowiem bezpodstawne.

Dokonując podsumowania przedstawionych w głosie rozważań, w pierwszej kolejności nasuwa się spostrzeżenie, że wykreowana przez Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale konstrukcja pośredniej kontroli określonych czynności finansowych organów postępowania przygotowawczego w postępowaniu karnym jest prostą i naturalną konsekwencją konstrukcji materialnoprawnej w prawie podatkowym wykorzystującej dla określenia sytuacji prawnej podatnika konstrukcji z zakresu innej gałęzi prawa, a mianowicie prawa karnego.

Uchwała zagwarantowała kompleksowy (zupełny) charakter kontroli sądu administracyjnego nad działalnością organów podatkowych, także wówczas, gdy określone skutki materialnoprawne wywoływane są czynnościami podejmowanymi na podstawie przepisów karnych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego. W konsekwencji uchwała umożliwia realizację normy zawartej w art. 134 § 1 p.p.s.a., zgodnie z którą sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 57a. Uchwała potwierdziła również, że sąd administracyjny rozstrzyga w granicach danej sprawy administracyjnej (podatkowej), nawet jeżeli jej granice wyznaczają przepisy innej gałęzi prawa niż prawo administracyjne (podatkowe). W tym przypadku nie stanowi przeszkody w rozstrzyganiu przez sąd administracyjny w sprawie podatkowej, której granice wyznacza w pewnym zakresie prawo karne.

Ukształtowana przez Naczelny Sąd Administracyjny kontrola decyzji podatkowej wydanej w postępowaniu podatkowym, z którym wiązało się zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej, usuwa w istocie „nieszczelność” prawa do sądu związaną z problematyką zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i stanowi jednocześnie gwarancję prawa do sądu, które wynika z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Potwierdza ponadto stanowisko, że zasadniczo w każdej sprawie administracyjnej (podatkowej) zawsze ostatnie słowo należy do sądu administracyjnego. W przeciwnym razie o sprawie podatkowej, w określonych okolicznościach, istotne (czasami nawet ostatnie) zdanie należałoby do finansowego organu postępowania przygotowawczego, a z tym zgodzić się nie można.

Bibliografia

1. Gomułowicz A., *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008.
2. Gomułowicz A., *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jako źródło prawa podatkowego* [w:] *Ius et Lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004.

3. Gomulowicz A., *Prawotwórstwo sądowe jako źródło prawa* [w:] Gomulowicz A., Maczyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
4. Gomulowicz A., *Sędzia a „poprawianie” prawa — zasadnicze dylematy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 1.
5. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (DzU nr 78, poz. 483 ze zm.).
6. Ustawa z 10 września 1999 r. — Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. DzU z 2022 r., poz. 859).
7. Ustawa z 25 lipca 2002 r. — Prawo o ustroju sądów administracyjnych (tekst jedn. DzU z 2022 r., poz. 2492 ze zm.).
8. Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa (tekst jedn. DzU z 2022 r., poz. 2651 ze zm.).
9. Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. — Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. DzU z 2022 r., poz. 329 ze zm.).
10. Ustawa z 6 czerwca 1997 r. — Kodeks postępowania karnego (tekst jedn. DzU z 2022 r., poz. 1375).

DOI: 10.5604/01.3001.0053.8545

[http://dx.doi.org/ 10.5604/01.3001.0053.8545](http://dx.doi.org/10.5604/01.3001.0053.8545)

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, sądowa kontrola administracji podatkowej, zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, normotwórczy charakter sądownictwa administracyjnego

Streszczenie: W glosie zwrócono uwagę na to, że w komentowanej uchwale Naczelny Sąd Administracyjny wykreował konstrukcję pośredniej kontroli określonych czynności finansowych organów postępowania przygotowawczego dochodzenia w postępowaniu karnym skarbowym, które wywołują skutki w sytuacji materialnoprawnej podatnika. Uchwała jest niewątpliwie przykładem prawotwórczej (normotwórczej) roli orzecznictwa sądów administracyjnych. Orzeczenie to zagwarantowało kompleksowy (zupełny) charakter kontroli sądu administracyjnego nad działalnością organów podatkowych, także wówczas gdy określone skutki materialnoprawne wywoływane są czynnościami podejmowanymi na podstawie przepisów prawa karnego przez finansowe organy postępowania przygotowawczego.