

i PODATKI

Komentarze • Informacje • Analizy

Kolegium
redakcyjne:

Beata Chanowska-Dymłang
(z-ca redaktora naczelnego)

Bogusław Gruszczyński
(sędzia NSA
w stanie spoczynku)

Renata Hayder
(Ernst & Young)

Piotr Karwat
(Katedra Prawa
finansowego,
Uniwersytet Warszawski)

dr Witold Konieczny
(redaktor naczelny)

Roman Kruszewski

Erzy Martini
(Baker & McKenzie)

Irena Ożóg
(Ożóg i Wspólnicy)

Dr Dorota Szubielska
(Hodgson & Parke LLP,
Kozłowski, Szubielska
(wspólnicy))

ok VIII, nr 86
grudzień 2012

1895-1775
www.opp.com.pl



- Pozorna ochrona na podstawie wybranych interpretacji podatkowych
- Zakres przedmiotowy podatku od czynności cywilnoprawnych jako podatku kapitałowego
- Faktura korygująca a prawo do obniżenia kwoty podatku należnego
- Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego na gruncie art. 54 i 56 ustawy Kodeks karny skarbowy



OFICyna
PRAWA
POLSKIEGO

O TYM SIĘ MÓWI

Pozorna ochrona na podstawie wybranych interpretacji podatkowych

Mirosław Siwiński 1

FORUM PRAWA I PODATKÓW

Zakres podmiotowy dyrektyw kapitałowych i jego znaczenie dla ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (cz. II)

Marek Waluga, Łukasz Adamczyk 6

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG

Faktura korygująca a prawo do obniżenia kwoty podatku należnego

Konrad Aromiński 12

PRAWO KARNE SKARBOWE

Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego na gruncie art. 54 i 56 ustawy Kodeks karny skarbowy – rzeczywistość znana i nieznana

Mariusz Charkiewicz 18

ORZECZENIA

Ochrona wynikająca z uzyskanego zaświadczenia 25

Stale miejsce prowadzenia działalności dla potrzeb VAT 26

INTERPRETACJE

Koszty uzyskania przychodów przy rozliczaniu nadwyżek i niedoborów magazynowych 27

Obniżenie stawek amortyzacyjnych dla środków trwałych wprowadzonych do rejestru środków trwałych i będących już przedmiotem amortyzacji 28

AKTUALNOŚCI

Projekty i proces legislacyjny 29

O czym warto wiedzieć 29

PRZEGLĄD PRASY PODATKOWEJ

Przegląd prasy dotyczącej interpretacji 31

Przegląd prasy dotyczącej orzeczeń 35

Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego na gruncie art. 54 i 56 ustawy Kodeks karny skarbowy – rzeczywistość znana i nieznana

Mariusz Charkiewicz

Autor jest adwokatem, słuchaczem seminarium doktorskiego w Katedrze Prawa Podatkowego Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

Przedstawienie problemu

Celem publikacji jest zwrócenie uwagi na zagadnienia z pogranicza prawa podatkowego i karnego skarbowego związane z udzieleniem odpowiedzi na istotne pytania:

➤ Czy sąd karny, orzekając o odpowiedzialności karnej skarbowej ze względu na popełnienie czynów określonych w art. 54 i 56 kks¹⁾, w przypadku braku decyzji podatkowej organu podatkowego określającej/ustalającej zobowiązanie podatkowe, może we własnym zakresie na potrzeby postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe²⁾ określić zobowiązanie podatkowe należne wierzycielowi publicznoprawnemu?

➤ Czy sąd karny jest w takim postępowaniu związany faktem funkcjonowania w obrocie prawnym decyzji podatkowej ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego?

Analiza przepisów prawnych

Zgodnie z art. 54 § 1 kks podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie. Natomiast w myśl art. 56 § 1 kks podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę

lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nim danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

Analiza przedstawionych regulacji pozwala na wskazanie istotnego elementu wspólnego: w obu przepisach mowa jest o *narażeniu podatku na uszczuplenie*. Zgodnie z art. 53 § 28 kks narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej czynem zabronionym jest to spowodowanie konkretnego niebezpieczeństwa takiego uszczuplenia – co oznacza, że zaistnienie uszczerbku finansowego jest wysoce prawdopodobne, choć nie musi nastąpić. Sąd Najwyższy trafnie wskazał, że narażenie na uszczuplenie podatku powinno być rozumiane jako działanie bądź zaniechanie biernego podmiotu stosunku podatkowoprawnego prowadzące do powstania różnicy między należną Skarbowi Państwa bądź jednostce samorządu terytorialnego kwotą podatku a kwotą przypadającą do uiszczenia według zeznania lub zgłoszenia straty. Narażeniem na uszczuplenie podatku jest przede wszystkim niezadeklarowanie należnej kwoty podatku, od którego uiszczenia sprawca się w ten sposób uchylił, a ponadto w szczególności niezgłoszenie właściwemu organowi podatkowemu przedmiotu opodatkowania, niezgłoszenie danych mogących mieć wpływ na ustalenie zobowiązania podatkowego lub jego wysokości albo podania takich danych niezgodnie z rzeczywistością oraz nierzetelne prowadzenie ksiąg, a także każde inne działanie prowadzące do powstania różnicy między kwotą należną a wykazaną w zeznaniu podatkowym³⁾.

¹⁾ Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2007 r. nr 111, poz. 765 ze zm.).

²⁾ Podkreślenia wymaga, że w kks ustawodawca posługuje się pojęciem *postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*. W dalszej części publikacji autor zamiennie, celem uproszczenia, posługuje się pojęciem *postępowania karnego skarbowego*.

³⁾ Wyrok SN z 11 lutego 2003 r., IV KKN 21/00, LEX nr 77435.

Zgodnie zaś z art. 53 § 27 kks należność publiczno-prawna uszczuplona czynem zabronionym jest 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.

Należy zwrócić uwagę na to, że ustalenie kwoty uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie ma kluczowe znaczenie w postępowaniu karnym skarbowym. Od tej kwoty w szczególności zależy to, czy mamy do czynienia z wykroczeniem skarbowym czy też z przestępstwem skarbowym (art. 53 § 2 i 3 kks), ocena stopnia społecznej szkodliwości czynu zabronionego (art. 53 § 7 kks), ustalenie wypadku mniejszej wagi (art. 53 § 8 kks). Należy jednak zauważyć, że dokonanie czynów z art. 54 § 1–3 kks i 56 § 1–3 kks wymaga wystąpienia skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie lub też uszczuplenia podatku. Zatem na gruncie art. 54 i 56 kks bez stwierdzenia tych okoliczności nie można w ogóle rozważać o popełnieniu czynów zabronionych wskazanych w tych przepisach.

Wykazanie powstania powyższej różnicy wiąże się nieodzownie z koniecznością ustalenia tych dwóch wielkości, czyli kwoty podatku należnej wierzycielowi oraz kwoty podatku przypadającej do uiszczenia według zeznania podatkowego. Niewątpliwie ta ostatnia wynika z zeznania podatkowego, a brak takiego zeznania w systemie opartym na samoobliczeniu podatku oznacza tyle, że według podatnika albo nie powstało zobowiązanie podatkowe, albo w ogóle nie powstał obowiązek podatkowy. Nasuwa się jednak wątpliwość, w jaki sposób w takich okolicznościach sąd karny, a wcześniej finansowy organ postępowania przygotowawczego (prokurator) sporządzający akt oskarżenia, ustalają kwotę podatku należną Skarbowi Państwa bądź jednostce samorządu terytorialnego. Czy sąd oraz finansowy organ postępowania przygotowawczego powinni oprzeć się na decyzji organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej? Czy też sąd, a także finansowy organ postępowania przygotowawczego, mogą we własnym zakresie dokonać określenia kwoty należności podatkowej przysługującej wierzycielowi publiczno-prawnemu?

Konsekwencje w praktyce

Udzielając odpowiedzi na postawione pytanie, w pierwszej kolejności należy

wskazać na blankietowy charakter przepisów kks, w tym także art. 54 i 56⁴⁾. Jak wskazuje F. Prusak, konstrukcja norm prawa karnego skarbowego opiera się na założeniu, że sam kks uzupełnia własne przepisy dwiema dyrektywami normatywnymi: techniką legislacyjną recepcji oraz blankietowością własnych przepisów części szczególnej. Blankietowość polega na umieszczeniu w tekście ustawy przepisu, który w celu zrekonstruowania normy wymaga sięgnięcia do przepisów innej ustawy, które jednakże nie są szczegółowo określone. Blankietowość przepisów prawa karnego skarbowego wyraża się w tym, że ustawa nie precyzuje konkretnego zestawu znamion przestępstwa czy wykroczenia, lecz przede wszystkim odsyła do innej ustawy. W ten sposób też prawo karne skarbowe obejmuje blankietowo oznaczone, w szczególności przepisy prawa i postępowania podatkowego⁵⁾.

Wskazuje się, że warunkiem koniecznym dla przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej jest naruszenie przepisów kks. Jednakże w prawie karnym skarbowym w celu ustalenia, czy konkretny czyn wyczerpuje znamiona przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, należy niejednokrotnie sięgnąć do odpowiedniej ustawy szczegółowej z zakresu prawa finansowego⁶⁾. Podzielając ten pogląd, można jedynie wskazać, że w odpowiedzialności karnej skarbowej chodzi nie tyle o naruszenie norm kks, ile raczej o naruszenie norm innych gałęzi prawa, w tym w szczególności prawa podatkowego, sankcję takiego zachowania zaś przewidują właśnie przepisy kks.

Należy ponadto zwrócić uwagę, że pomiędzy normami prawa karnego skarbowego a normami prawa podatkowego zachodzi określona zależność terminologiczno-pojęciowa. W przepisach prawa karnego skarbowego znajduje się wiele terminów spotykanych jednocześnie w prawie podatkowym. W związku z tym stosowanie prawa karnego skarbowego zdeterminowane jest znaczeniem tych terminów w prawie podatkowym⁷⁾. W odniesieniu do pojęcia *podatku*, które użyto między innymi w art. 54 i 56 kks, wskazać należy, że termin ten powinien być rozumiany zgodnie z treścią

⁴⁾ Zob. szerzej: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz* – art. 54 i 56, wyd. Lex.

⁵⁾ F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom I (art. 1–53) – wstęp*, wyd. Lex.

⁶⁾ *Ibidem*, art. 1, teza 45.

⁷⁾ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Znaczenie terminów z zakresu prawa podatkowego występujących w Kodeksie karnym skarbowym*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* nr 2/2000, s. 72.

art. 6 ustawy Ordynacja podatkowa (dalej: op)¹. Wniosek taki wynika z art. 113 § 30 kks. Zgodnie z art. 6 op podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.

W użytym w art. 54 i 56 kks zwrocie *narażenie podatku na uszczuplenie* chodzi zatem o narażenie na uszczuplenie podatku, a nie innej należności publicznoprawnej, a ponadto – co jest szczególnie istotne – o narażenie na uszczuplenie świadczenia pieniężnego. Przepisy te traktują o podatku rozumianym jako kwota konkretnego zobowiązania podatkowego. Tylko podatek w takim ujęciu można uszczuplić bądź też narażać na uszczuplenie. O narażeniu na uszczuplenie świadczenia pieniężnego (podatku) można bowiem rozważać, jeżeli znana jest jego kwota. Z pewnością zaś zarzut narażenia takiego świadczenia na uszczuplenie postawić można i w dalszej kolejności skazać za popełnienie takiego czynu – dopiero po uprzednim stwierdzeniu kwot świadczenia pieniężnego należnego wierzycielowi publicznoprawnemu.

Proces realizacji zobowiązań podatkowych jest dość złożony. Jednym z czynników tej złożoności jest dwójaki sposób powstawania zobowiązań podatkowych, który istotnie wpływa na kształt procesu realizacji zobowiązań podatkowych. Ordynacja podatkowa wskazuje dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych:

➤ z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 op) – i jest to wiodący sposób,

➤ przez doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 op). Z pierwszym sposobem wiąże się konstrukcja tzw. samoobliczenia, które z perspektywy wierzyciela podatkowego jest niewątpliwie preferowaną formą realizacji zobowiązań podatkowych. Ustalenie wysokości podatku oraz realizacja podatku następuje przez podatnika, który deklaruje należne świadczenie i dokonuje jego wpłaty bez ingerencji organu podatkowego. Rola podatnika w procesie samoobliczenia jest niezwykle istotna. Należy bowiem zauważyć, że w podatkach, w których zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, kwota podatku wynika albo z deklaracji podatnika, albo też z decyzji określającej wysokość takiego podatku przez właściwy organ podatkowy. W literaturze wskazuje

się, że złożenie deklaracji przez podatnika wywołuje taki sam skutek, jak wydanie i doręczenie decyzji podatkowej określającej wysokość zobowiązania podatkowego – w obu przypadkach zobowiązanie zostaje określone w konkretnej kwocie i w odniesieniu do konkretnego podmiotu.

Zgodnie z art. 21 § 2 op, jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem art. 21 § 3 op (jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego). Z art. 21 § 2 i 3 op wynika:

➤ domniemanie zgodności z prawem deklaracji podatkowej,

➤ że organem właściwym do zakwestionowania deklaracji podatnika lub też jej zastąpienia jest – co należy szczególnie podkreślić w tych rozważaniach – organ podatkowy. Ponadto organ ten może wzruszyć deklarację złożoną przez podatnika wyłącznie w formie decyzji podatkowej. Podobnie w sytuacji gdy podatnik w ogóle nie deklarował podatku, pomimo istnienia takiego obowiązku, jedyną prawnie dopuszczalną formą określenia wysokości podatku jest decyzja podatkowa.

Zgodnie z art. 13 § 1 op organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest:

- 1) naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa – jako organ pierwszej instancji;
- 2) dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej – jako:
 - a) organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celnego,
 - b) organ I instancji na podstawie odrębnych przepisów,
 - c) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w I instancji;
- 3) samorządowe kolegium odwoławcze – jako organ odwoławczy od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa.

¹ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.).

² P. Pietrasz, [w:] L. Eteł (red.), System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 711.

Ponadto zgodnie z art. 13 § 2 op organem podatkowym jest także minister właściwy do spraw finansów publicznych.

Niezależnie od organów podatkowych organami uprawnionymi do wydawania decyzji podatkowych są organy kontroli skarbowej. Zgodnie z art. 24 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej (dalej: uoks)¹⁰⁰ organ kontroli skarbowej kończy postępowanie kontrolne:

1) decyzją w rozumieniu op, gdy:

a) ustalenia dotyczą podatków, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych, oraz podatku akcyzowego, z zastrzeżeniem ust. 2,

b) ustalenia dotyczą opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa, których określanie lub ustalanie należy do właściwości naczelników urzędów skarbowych, z zastrzeżeniem pkt 2 lit. a,

c) w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu.

W myśl postanowień art. 8 ust. 1 uoks organami kontroli skarbowej są:

1) minister właściwy do spraw finansów publicznych jako naczelny organ kontroli skarbowej;

2) Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej jako organ wyższego stopnia nad dyrektorami urzędów kontroli skarbowej;

3) dyrektor urzędu kontroli skarbowej.

Daje to podstawę do zajęcia stanowiska, że ani finansowy organ postępowania przygotowawczego, ani też sąd karny nie są właściwe do ustalenia bądź określenia wysokości zobowiązania podatkowego. W konsekwencji podmioty te nie mają możliwości ustalenia w trybie administracyjnym kwoty podatku należnej Skarbowi Państwa bądź jednostce samorządu terytorialnego, która to kwota w dalszej kolejności mogłaby być brana pod uwagę przy wykazaniu różnicy między należną kwotą podatku a wykazaną w zeznaniu podatkowym przez podatnika (lub też w ogóle niewykazaną).

Przeciwnie stanowisko, dopuszczające możliwość ustalenia przez finansowy organ postępowania przygotowawczego oraz sąd karny, w postępowaniach w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, kwoty należnej wierzycielowi publicznoprawnemu oznaczałoby,

że wskazane podmioty orzekałyby o wysokości zobowiązania podatkowego, w istocie przejmując kompetencje organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. W odniesieniu do sądu karnego takie działanie byłoby równoznaczne z naruszeniem konstytucyjnej zasady podziału władzy, wynikającej z art. 10 Konstytucji RP (dalej: Konstytucja RP)¹⁰¹. Z pewnością nie jest kompetencją z zakresu władzy sądowniczej, w szczególności sądu powszechnego, wymierzenie (ustalenie i określanie) należności podatkowych, nawet jeżeli czynności te miałyby być dokonywane wyłącznie do celów postępowania karnego skarbowego.

Decyzje podatkowe podlegają natomiast kontroli sądów administracyjnych, których działalność także w żadnym wypadku nie może być odbierana jako wymierzanie należności podatkowych. Administrowanie podatkami, w tym ich ustalanie i określanie, jest bowiem domeną organów administracji podatkowej.

W przypadku gdy podatnik nie deklarował podatku, a organy podatkowe (organy kontroli skarbowej) nie wydały decyzji określającej należny podatek, lub też w sytuacji gdy zadeklarowany przez podatnika i zapłacony podatek nie został zakwestionowany przez te organy, postawienie zarzutów popełnienia czynów określonych w art. 54 i 56 kks, a także skazanie za popełnienie czynów określonych w tych przepisach jest – co najmniej – przedwczesne. W państwie prawa nie jest bowiem dopuszczalna sytuacja, zgodnie z którą na gruncie stosunków podatkowoprawnych podatnik nie pozostaje w zwłoce wobec wierzyciela podatkowoprawnego, natomiast stawia się go w stan oskarżenia, a nawet skazuje za popełnienie czynów związanych z narażeniem wierzyciela publicznoprawnego na uszczuplenie należności podatkowych, a nawet za uszczuplenie takich należności. W tym miejscu należy przypomnieć szczególne powiązanie i swoistą zależność norm prawa karnego skarbowego od norm prawa podatkowego, co zostało zaprezentowane na wstępie artykułu.

Nie ma, moim zdaniem, znaczenia to, że zobowiązanie podatkowe w większości podatków powstaje z mocy samego prawa. Wysokość podatku musi być bowiem ujawniona albo w deklaracji, albo też w decyzji podatkowej. Wyrażona liczbowo kwota podatku może wynikać tylko z decyzji podatkowej lub też z deklaracji podatkowej. Nie ma innych pierwotnych źródeł poznania wysokości

¹⁰⁰ Ustawa z 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2011 r. nr 41, poz. 214 ze zm.).

¹⁰¹ Ustawa z 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm.).

podatku. Natomiast brak takiej deklaracji oraz decyzji podatkowej ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego oznacza tylko tyle, że podatnik nie jest zobowiązany do świadczenia pieniężnego. Obiektywnie nie istnieje bowiem tytuł prawny zarówno do dochodzenia podatku przez wierzyciela publicznoprawnego, jak i wyprowadzania wniosków o popełnieniu czynów określonych w art. 54 i 56 kks. Nie wyklucza to natomiast możliwości wszczęcia postępowania przygotowawczego. Celem tego postępowania jest ustalenie, czy został popełniony czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo.

Z wydaniem decyzji podatkowej wiąże się nieodzownie konieczność przeprowadzenia postępowania podatkowego na zasadach określonych w dziale IV op. W postępowaniu tym ma prawo brać czynny udział strona postępowania (art. 123 § 1 op), wpływając na ostateczny kształt decyzji podatkowej. Decyzja podatkowa, w której następuje ustalenie bądź określenie wysokości zobowiązania podatkowego, zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne (uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa). Oznacza to, że organ podatkowy przedstawia w sposób dokładny proces i schemat ustalania podstawy opodatkowania, a także zastosowania stawki podatkowej, celem uzyskania kwoty podatku. Często jest to zabieg niezwykle skomplikowany i pracochłonny.

Praktyka wskazuje natomiast na zupełnie odmienne standardy *określania* zobowiązań podatkowych zarówno przez finansowe organy postępowania przygotowawczego, jak i niestety – co prawda w nielicznych przypadkach – przez sądy karne. Mając na uwadze powyższe rozważania, nasuwa się spostrzeżenie o istnieniu swoistej zależności w orzekaniu przez sąd karne w postępowaniu karnym skarbowym, zwłaszcza w przypadku czynów określonych w art. 54 i 56 kks, i decydowaniu o wysokości zobowiązania podatkowego przez organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej. Dopiero bowiem funkcjonowanie w obrocie prawnym decyzji podatkowej wydanej przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej umożliwia sądowi karnemu wyprowadzenie wniosków o istnieniu kwoty podatku innej niż zadeklarowana przez podatnika, ewentualnie o istnieniu podatku, który nie został zadeklarowany.

W tym miejscu nasuwa się wątpliwość, czy przedstawione powyżej spostrzeżenie nie stoi jednak w sprzeczności z art. 8 § 1 i 2 ustawy Kodeks postępowania karnego (dalej: kpk). Zgodnie z art. 8 § 1 kpk sąd karne rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciami innego sądu lub organu. Natomiast w myśl art. 8 § 2 kpk prawomocne rozstrzygnięcia sądu kształtujące prawo lub stosunek prawny są jednak wiążące. W literaturze wskazuje się, że przepis ten statuuje zasadę jurysdykcyjnej samodzielności sądu karnego. Oznacza ona, że poza związaniem sądu prawomocnymi rozstrzygnięciami sądów kształtujących prawo lub stosunek prawny (§ 2), sąd karne samodzielnie rozstrzyga wszystkie zagadnienia zarówno prawne, jak i faktyczne, jakie wyłoniły się w rozpatrywanej sprawie, i nie wiąże go inne rozstrzygnięcia sądów zapadłe tak w sprawach karnych, jak cywilnych czy administracyjnych powiązanych z rozpoznawaną sprawą karną¹². Czy zatem sąd karne w postępowaniu karnym skarbowym może samodzielnie rozstrzygnąć zagadnienie istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego, w sytuacji gdy kwestią podatkową nie zajęły się dotąd organy podatkowe i nie wydały decyzji podatkowej? Ponadto czy sąd karne w postępowaniu karnym skarbowym, zwłaszcza na gruncie art. 54 i 56 kks, nie jest związany decyzją organu podatkowego określającą zobowiązanie podatkowe i wynikającą z takiego aktu administracyjnego kwotą podatku?

W orzecznictwie sądów można wskazać na trafne – moim zdaniem – stanowisko, zgodnie z którym samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego nie uprawnia do dokonywania dowolnych ustaleń w zakresie obowiązku podatkowego. Skoro ustalenie istnienia tego obowiązku lub jego braku oraz wysokości podatku należy do organów podatkowych pod kontrolą sądu administracyjnego, zapadające w odnośnym postępowaniu decyzje należy traktować jako rozstrzygnięcia *kształtujące stosunek prawny* i uznać za wiążące w postępowaniu karnym¹³. Pogląd ten znalazł aprobatę w innym orzeczeniu, w którym sąd wskazał, że skoro decyzje organów podatkowych mają decydujące znaczenie dla ustalenia istnienia zobowiązania podatkowego czy jego wysokości, rodzą po stronie podatnika

¹² Ustawa z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. nr 89, poz. 555 ze zm.).

¹³ T. Grzegorezyk, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz* – art. 8, t. 1, wyd. Lex.

¹⁴ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z 20 kwietnia 2000 r. II AKa 320/00, KZS 2000/6/15.

określone skutki finansowe, zapadają w trybie odrębnych przepisów, przewidujących ich instancyjną kontrolę, w tym nadzwyczajny środek zaskarżenia, to należy je potraktować jako rozstrzygnięcie *kształtujące stosunek prawny* w rozumieniu art. 8 § 2 kpk¹⁵¹.

Podzielając w pełni przedstawione stanowisko, należy jednak zwrócić uwagę na to, że wyrok sądu karnego dotyczący popełnienia czynów określonych w art. 54 i 56 kks wydawany jest w postępowaniu karnym skarbowym (postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe), a nie w postępowaniu karnym. Zgodnie z art. 113 § 1 kks w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy kpk, jeżeli przepisy niniejszego kodeksu nie stanowią inaczej.

W literaturze wskazuje się, że owo *odpowiednie stosowanie* przepisów kks – jak wymaga tego art. 113 § 1 kks – oznacza, że postępowanie toczy się na podstawie przepisów procedury karnej, z uwzględnieniem jednak zmian wynikających z przepisów tytułu II kks, a także części materialnoprawnej kks, w której przewidziano instytucje nieznane prawu karnemu powszechnemu¹⁶¹. Artykuł 113 § 1 kks nakazuje stosowanie przepisów kpk nie wprost, ale odpowiednio. Podyktowane jest to koniecznością *dopasowania* norm zawartych w kpk do odrębności postępowania karnego skarbowego. Stosowanie przepisów na podstawie tej formuły można sprowadzić do trzech grup przypadków:

- 1) wprost – gdzie przepisy kpk są recypowane bez żadnej zmiany.
- 2) zmodyfikowane – gdzie przepisy kpk są recypowane z pewnymi zmianami.
- 3) niestosowanie – gdzie przepisy kpk nie mogą być stosowane wobec ich bezprzedmiotowości albo sprzeczności¹⁷¹.

Mając na względzie powyższe spostrzeżenia, można dojść do wniosku, iż poprzez konstrukcję odpowiedniego stosowania zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego wynikająca z art. 8 kpk powinna być istotnie ograniczona w szczególności w sprawach dotyczących popełnienia czynów określonych w art. 54 i 56 kks. Podstawą prawną tego ograniczenia jest art. 113 § 1 kks. Nie ma przy tym znaczenia to, czy decyzja podatkowa organu

podatkowego ustala czy też tylko określa zobowiązanie podatkowe, które powstało z mocy samego prawa.

Nie bez znaczenia dla prowadzonych rozważań pozostaje treść art. 114a kks, zgodnie z którym postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe może być także zawieszone, 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. Zawieszone postępowanie podejmuje się, jeżeli ustąpiły przyczyny uzasadniające jego zawieszenie. W uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw, która wprowadziła do kks art. 114a, wskazano, że (...) *regulacja ta umożliwi zawieszenie postępowań przygotowawczych w sytuacji, gdy postępowanie podatkowe nie zostało zakończone. W niektórych sprawach konieczne jest zawieszenie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, w przypadku braku ostatecznych decyzji podatkowych bądź rozstrzygnięć sądów administracyjnych w postępowaniach podatkowych. Obecnie postępowanie podatkowe, co do zasady – nie stanowi podstawy zawieszenia dochodzenia*. Warto również zwrócić uwagę na to, że w literaturze wskazano na to, że art. 114 kks zrywa z przyjmowanym na gruncie procedury karnej założeniem, że oczekiwanie na prejudykat nie stanowi podstawy zawieszenia postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe¹⁸¹.

Na marginesie przedmiotowych rozważań pojawia się pytanie, czy sąd administracyjny jest związany ustaleniami wyroku sądu karnego skazującego za popełnienie przestępstwa określonego w art. 54 i 56 kks. Otóż zgodnie z art. 11 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej: ppsa)¹⁹¹ ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego wiążą sąd administracyjny. Zatem na tak postawione pytanie należy udzielić odpowiedzi negatywnej, ponieważ w art. 11 ppsa mowa jest o ustaleniach wyroku wydanego w postępowaniu karnym. Natomiast wyrok skazujący za popełnienie czynów określonych w art. 54 i 56 kks wydawany jest na gruncie postępowania w spra-

¹⁵¹ Postanowienie SA w Lublinie z 17 czerwca 2009 r., II AKz 334/09, OSA 2010/8/14–18.

¹⁶¹ T. Grzegorzczak, *op. cit.*, art. 113, teza 2.

¹⁷¹ P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *op. cit.*, art. 113, teza 2.

¹⁸¹ Zob. G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, Prokuratura i prawo nr 3/2011, s. 82.

¹⁹¹ Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. nr 153, poz. 1270 ze zm.).

wach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Artykuł 11 ppsa wyraża zasadę związania ustaleniami wyroku skazującego wydanego w postępowaniu karnym, a nie w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

Przeciwnie stanowisko prowadziłoby do sytuacji, w której sprawę podatkową rozstrzygałby sąd karny wyrokiem skazującym wydanym w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. W takim przypadku nieistotne byłyby ustalenia organów podatkowych dokonane w toku postępowania podatkowego, jak również ocena prawna decyzji podatkowej dokonana przez sąd administracyjny w wyroku wydanym w sądowno-administracyjnym procesie kontroli takiej decyzji. Przedstawiony stan rzeczy oznaczałby naruszenie art. 177 i art. 184 Konstytucji RP, w związku z art. 3 § 2 pkt 1 ppsa. Sądy powszechne sprawują bowiem wymiar sprawiedliwości we wszystkich sprawach, z wyjątkiem spraw ustawowo zastrzeżonych dla właściwości innych sądów. Natomiast NSA oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej.

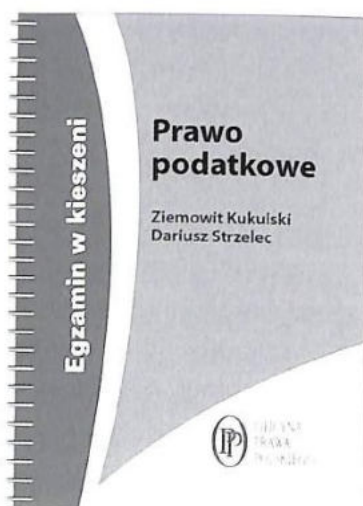
Wnioski

Podsumowując, można dojść do wniosku, że zarówno finansowy organ postępowania przygotowawczego, jak i sąd karny, stosując art. 54 i 56 kks, powinny być zdeterminowane treścią decyzji podatkowych, z których wynika kwota podatku należnego wierzycielowi podatkowemu. Ani finansowy organ postępowania przygotowawczego, ani też sąd karny, nie mogą we własnym zakresie, na potrzeby postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, dokonać określenia wysokości takiego podatku, a w konsekwencji sporządzić akt oskarżenia, jak również skazać za popełnienie czynów określonych w art. 54 i 56 kks.

Konieczną warto wskazać, że na gruncie art. 198 ustawy z 1934 r. Ordynacja podatkowa¹ wskazano wprost, że jeżeli wysokość kary zależy od rozmiaru uszczuplonego lub narzonego na uszczuplenie podatku, orzeczenie karne wydać należy po wymiarze uszczuplonego podatku przez właściwą władzę wymiarową.

Mariusz Charkiewicz

¹ Ustawa z 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. RP z 1936 t. nr 14, poz. 134).



Prawo podatkowe

Ziemowit Kukulski, Dariusz Strzelec

Wydawnictwo: Oficyna Prawa Polskiego, WiP
ISBN: 978-83-269-1351-8
Seria: Egzamin w kieszeni
Liczba stron: 268
Data wydania: wrzesień 2012 r.

**10% rabatu
dla Czytelników miesięcznika
„Prawo i Podatki”**

Książkę można zamówić już dziś!
tel. 22 518 20 20
faks: 22 617 60 10
e-mail: cok@wip.pl

~~Cena 27 zł~~
Nowa cena 33 zł

Publikacja w formie pocket-booka „Prawo podatkowe” nie jest klasycznym podręcznikiem akademickim. Z założenia ma obrazowo prezentować najważniejsze instytucje polskiego prawa podatkowego, a także wybrane aspekty międzynarodowego prawa podatkowego oraz prawa podatkowego Unii Europejskiej. Niewątpliwą zaletą publikacji jest jej prosta i zarazem przejrzysta forma. Za pomocą przejrzystych tabel, wykresów oraz tekstu Autorzy przedstawili najważniejsze instytucje prawa podatkowego. Umożliwia to łatwe, szybkie i sprawne przyswojenie oraz powtórki przedmiotowej materii i tym samym ułatwia przygotowanie do zajęć, a przede wszystkim do egzaminów.

Pocket-book „Prawo podatkowe” adresowany jest przede wszystkim do studentów kierunków: prawo oraz administracja. Przejrzysta, zwięzła i konkretna forma prezentacji zagadnień powoduje, że będzie on pomocny także dla studentów innych kierunków, na których wykładane jest prawo podatkowe, a także dla podatników oraz pracowników administracji publicznej. Publikacja, dzięki swemu pragmatyzmowi i syntetyczności, może być przydatna w codziennej pracy doradców podatkowych, sędziów, adwokatów i radców prawnych.