

Joanna Waśko

Wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych – analiza praktyki wybranych urzędów kontroli skarbowej

Od kilku lat można zaobserwować w praktyce organów skarbowych zjawisko polegające na wszczynaniu postępowań karnych skarbowych w trakcie toczących się postępowań kontrolnych. Pomimo wzrostu aktywności w tym zakresie, wszczynanie postępowania karnego skarbowego w trakcie postępowania kontrolnego wciąż jest środkiem o nadzwyczajnym charakterze. Jakie więc wyjątkowe okoliczności są przyczyną tego, że organy skarbowe decydują się jednak na zastosowanie tego środka? Autorka stara się odpowiedzieć na to pytanie, analizując dane statystyczne, uzyskane z czterech urzędów kontroli skarbowej. Podstawowy wniosek, jaki z nich wynika, jest taki, że 88% postępowań kontrolnych, w trakcie których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, dotyczyło zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe. Wszczęcie postępowania karnego skarbowego stało się więc wygodnym narzędziem dla organów skarbowych do zawieszania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, co do których istnieje ryzyko przedawnienia przed ostatecznym zakończeniem postępowania kontrolnego. Autorka analizuje także przebieg instrumentalnie wszczętych postępowań karnych skarbowych oraz sposób ich zakończenia. Przepisy, na podstawie których ukształtowało się zjawisko instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych, są aktualnie przedmiotem badania pod kątem zgodności z Konstytucją przez Trybunał Konstytucyjny. Czy orzeczenie o ich niezgodności w zakresie, w jakim zostały zaskarżone, spowoduje wyeliminowanie tego zjawiska z praktyki organów skarbowych?

1. Wprowadzenie

Przed Trybunałem Konstytucyjnym toczy się aktualnie postępowanie w sprawie z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich¹⁾ o stwierdzenie niezgodności: art. 114a ustawy z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy²⁾ – dalej jako k.k.s., z art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.³⁾ – dalej jako Konstytucja, oraz art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa⁴⁾ – dalej jako o.p., w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, z art. 2 Konstytucji.

Rzecznik Praw Obywatelskich we wniosku zwrócił uwagę na zagadnienie wszczynania postępowań karnych skarbowych w trakcie toczących się postępowań kontrolnych, które stało się ugruntowaną praktyką organów

podatkowych, w tym urzędów kontroli skarbowej. Zjawisko to ukształtowało się na gruncie stosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Zgodnie z tym 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.

Wszczynanie postępowania karnego skarbowego przed zakończeniem postępowania podatkowego (kontrolnego) jest zagadnieniem kontrowersyjnym i bywa krytykowane w doktrynie. Dopiero bowiem stwierdzenie w odpowiednim postępowaniu podatkowym (kontrolnym), że doszło do naruszenia przepisów prawa podatkowego, może stać się uzasadnionym podejrzeniem popełnienia przestępstwa, które stanowi podstawę do wszczęcia postępowania karnego (skarbowego).

Tymczasem w praktyce organów skarbowych wszczęcie postępowania karnego skarbowego stało się prostym sposobem na zapewnienie

1) Sygn. K 31/14.

2) Tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2137 ze zm.

3) Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

4) Tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.

sobie czasu na zakończenie postępowania podatkowego w sytuacji, gdy zostało ono wszczęte za późno lub było prowadzone zbyt opieszale, by doprowadzić do jego ostatecznego zakończenia przed przedawnieniem się zobowiązania podatkowego.

Przesłanka zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w postaci wszczęcia postępowania karnego skarbowego pojawiła się w ordynacji podatkowej w styczniu 2003 r. W związku z tym przepis ten mógł zostać po raz pierwszy zastosowany do zobowiązań podatkowych powstałych w tym roku. Zobowiązania podatkowe powstałe w 2003 r. przedawniały się co do zasady w 2008 lub 2009 r. Wtedy też zaczęto coraz częściej obserwować w praktyce zjawisko wszczynania postępowań karnych skarbowych w trakcie toczących się równolegle postępowań kontrolnych, które to postępowania kontrolne dotyczyły zobowiązań przedawniających się z końcem roku, w którym zostało wszczęte postępowanie karne.

W niniejszym artykule autorka przedstawi i przeanalizuje praktykę wszczynania postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych na podstawie danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej od czterech urzędów kontroli skarbowej⁵⁾. Dane zaprezentowane poniżej odnoszą się do postępowań⁶⁾ wszczętych w latach 2008–2014 i są aktualne na dzień udostępnienia informacji publicznej przez te urzędy, czyli na 17.02.2016 r. Dane dotyczące postępowań kontrolnych odnoszą się do postępowań, których przedmiotem były zobowiązania w podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym, podatku dochodowym od osób prawnych i podatku dochodowym od osób fizycznych.

2. Postępowania karne skarbowe nie są wszczynane często, ale precyzyjnie

Z udostępnionych przez urzędy kontroli skarbowej danych nie wynika, żeby wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie toczących się postępowań kontrolnych było często stosowaną praktyką. Wszczynanie postępowania karnego w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego stanowi w zasadzie środek o nadzwyczajnym charakterze. W 2009 r. udział postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe w ogólnej liczbie prowadzonych przez

organy w tym roku postępowań kontrolnych, wynosił 2%, a w roku 2014 – 6,9%⁷⁾. W 2009 r. postępowanie karne skarbowe wszczynano średnio w trakcie dwóch postępowań kontrolnych na sto, podczas gdy w roku 2014 miało to miejsce już w prawie siedmiu postępowaniach kontrolnych na sto. Pomimo ponad trzykrotnego wzrostu tej wartości, udział postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych prowadzonych przez organy, wciąż jest niewielki. Liczba postępowań kontrolnych prowadzonych przez urzędy w 2009 i 2014 r. utrzymywała się mniej więcej na tym samym poziomie, a jednak odsetek tych postępowań, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe, wzrastał, co znajduje potwierdzenie w niżej zaprezentowanych liczbach bezwzględnych.

Tendencję wzrostową zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. widać natomiast, jeśli spojrzymy na liczbę przypadków zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego (a więc przypadków, w których wszczęto postępowanie karne skarbowe, które zawiesiło bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w trakcie postępowania kontrolnego). Mianowicie w roku 2009 były 64 takie przypadki, a w roku 2014 było ich już 213⁸⁾.

Biorąc pod uwagę powyższe informacje, należy postawić sobie pytanie: jakie szczególne okoliczności decydują o tym, że jednak wszczynają się postępowania karne skarbowe w trakcie postępowania kontrolnego, jeśli co do zasady organy skarbowe nie wszczynają postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych.

Analiza uzyskanych danych pozwala na stwierdzenie, że elementem łączącym te wyjątkowe przypadki postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe, jest zbliżający się termin przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Z danych wynika bowiem, że w 88% przypadków postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe, dotyczyły one zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem roku, w którym wszczęto postępowania karne skarbowe.

5) Wnioski o udostępnienie informacji publicznej zostały skierowane do wszystkich 16 urzędów kontroli skarbowej w kraju. Niestety, większość urzędów kontroli skarbowej bądź nie udzieliła całościowej informacji, zasłaniając się brakiem danych szczegółowych, bądź też udzieliła jej z licznymi błędami i nieścisłościami, w związku z czym nie nadają się one do przetworzenia na potrzeby niniejszego artykułu.

6) Dane dotyczące postępowań karnych skarbowych z jednego urzędu kontroli skarbowej dotyczą tylko postępowań karnych skarbowych wszczętych przed wydaniem decyzji w I instancji.

7) Dla porównania wzrostu udziału postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych prowadzonych w danym roku przez organ, przedstawiono dane z lat 2009 i 2014. Rok 2009 był bardziej miarodajny niż rok 2008, gdyż w 2008 r. przedawniały się tylko zobowiązania w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, powstałe w 2003 r., do których po raz pierwszy mógł mieć zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. W 2009 r. przedawniały się także pierwsze zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych, do których mógł znaleźć zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Z tego względu przedstawienie danych za rok 2008 mogłoby być informacją niepełną.

8) Dane za pozostałe lata wynoszą: rok 2008 – 29, 2010 – 138, 2011 – 182, 2012 – 275, 2013 – 201.

Rok	Postępowania kontrolne, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe	Postępowania kontrolne, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe, dotyczące zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe	Udział procentowy
2008	29	24	82,7%
2009	64	59	92,1%
2010	138	117	84,7%
2011	182	161	88,5%
2012	275	236	85,8%
2013	201	186	92,5%
2014	213	191	89,6%

Źródło: opracowanie własne

Jak więc widać, powodem wszczynania postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych jest chęć uniknięcia przedawnienia zobowiązania podatkowego przed prawomocnym zakończeniem postępowania kontrolnego. Powyższe informacje pokazują, że kiedy już urząd kontroli skarbowej decyduje się na wszczęcie postępowania karnego skarbowego w trakcie postępowania kontrolnego (co samo w sobie jest zjawiskiem marginalnym), robi to prawie wyłącznie w odniesieniu do zobowiązań podatkowych, które przedawniają się z końcem danego roku.

Wartość ta mogłaby wynieść nawet 100%, ale czasem postępowania karne skarbowe są wszczynane w sprawach o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe dotyczące uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie zobowiązań podatkowych za kilka okresów, z których tylko jeden jest zagrożony przedawnieniem w danym roku⁹⁾. Oznacza to, że organy, kiedy już wszczynają postępowania karne skarbowe zawieszające bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, robią to często „na zapas”, tj. za wszystkie okresy, za które są prowadzone postępowania kontrolne (nie tylko te przedawniające się z końcem danego roku). Jeśli spojrzymy na te dane z punktu widzenia liczby postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowań kontrolnych, okaże się, że odsetek postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowań kontrolnych, które dotyczyły zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem roku, w którym postępowanie karne skarbowe zostało wszczęte w stosunku do ogólnej liczby postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowań kontrolnych, wynosił 94%. W dalszej części artykułu takie postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowań kontrolnych dotyczących zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem roku, w którym zostało wszczęte postępowanie karne skarbowe, będą określać mianem instrumentalnych.

9) Przykładowo: wszczęcie postępowania karnego skarbowego w 2009 r. w sprawie o narażenie na uszczuplenie zobowiązania w podatku od towarów i usług za lata 2004–2005 spowoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia obydwu zobowiązań podatkowych, z czego tylko zobowiązanie za 2004 r. było zagrożone przedawnieniem z końcem 2009 r.

Udział postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych, zwiększa się znacznie, jeśli weźmiemy pod uwagę tylko te postępowania kontrolne, które dotyczą zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem roku, w trakcie którego wszczęto postępowanie karne skarbowe. Mianowicie w 2008 r. urzędy prowadziły 226 postępowań kontrolnych dotyczących zobowiązań podatkowych z terminem przedawnienia w 2008 r. i w tym samym roku zanotowano 29 przypadków wszczęcia postępowania karnego skarbowego w trakcie postępowania kontrolnego. Innymi słowy, odsetek postępowań kontrolnych, prowadzonych w przedmiocie zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem 2008 r., w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe, w 2008 r. wynosił 13%. W roku 2009 odsetek ten wynosił 17%, a w roku 2014 – już 46%¹⁰⁾.

W 2008 r. odsetek postępowań kontrolnych dotyczących zobowiązań przedawniających się z końcem tego roku, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych, prowadzonych w tym roku, był stosunkowo niski, co może wynikać z faktu, że instytucja z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. była nowa i jej zastosowanie nie było jeszcze tak sprawdzone w praktyce organów skarbowych. Prawdopodobnie organy, planując kontrole podatkowe, nie brały jeszcze pod uwagę, że będą mogły wydłużyć termin na ich prowadzenie poprzez wszczęcie postępowania karnego skarbowego. Nie wszystkie zobowiązania podatkowe, co do których art. 70 § 6 pkt 1 o.p. mógł znaleźć zastosowanie, przedawniały się też z końcem 2008 r. Na podstawie danych z 2014 r., a więc po sześciu latach stosowania tego przepisu w praktyce, widać, że organy sięgały po niego już zdecydowanie częściej. Tak wysoki odsetek postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe w roku 2014, może wynikać z tego, że organy, planując kontrole,

10) Dane za rok 2014 dotyczące liczby postępowań kontrolnych prowadzonych z udziałem organu w przedmiocie zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem 2014 r. obejmują dane tylko z trzech urzędów kontroli skarbowej.

nie traktowały już priorytetowo konieczności zakończenia ich przed ustawowym terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wiedziały bowiem, że nawet jeśli nie zdążą ich zakończyć przed tym terminem, zawsze mogą sięgnąć po art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Interesującą informacją jest też to, ile postępowań spośród wszystkich wszczętych w danym roku w urzędach kontroli skarbowej postępowań karnych skarbowych, które spowodowały zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zostało wszczętych w trakcie postępowań kontrolnych. Okazuje się, że większość. Spośród 1543 postępowań karnych skarbowych, wszczętych w latach 2008–2014, skutkujących zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, aż 64% zostało wszczętych w trakcie toczących się postępowań kontrolnych. Oznacza to, że średnio w dwóch przypadkach na trzy, jeśli wszczęcie postępowania karnego zawiesza bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jest to postępowanie wszczęte w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego. Biorąc pod uwagę, że 94% tych postępowań karnych skarbowych to postępowania wszczęte w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, okazuje się, że wszczynanie postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych stało się wygodnym narzędziem do zarządzania problemem przedawnienia zobowiązań podatkowych w trakcie toczących się postępowań kontrolnych.

Kolejnym argumentem przemawiającym za uznaniem, iż powodem wszczęcia postępowania karnego skarbowego była chęć zawieszenia biegu terminu jego przedawnienia, jest moment, w którym postępowanie karne skarbowe zostało wszczęte w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Moment ten można rozpatrywać na dwóch płaszczyznach. Po pierwsze, z perspektywy momentu czasowego w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w jakim postępowanie karne skarbowe zostało wszczęte.

Mianowicie z uzyskanych danych wynika, że aż 72% postępowań karnych skarbowych, wszczętych w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, jest wszczynanych w ostatnim kwartale tego roku. Z danych wynika, że zdarza się, iż postępowania są wszczynane dosłownie w ostatnich dniach tego roku, np. 30 lub 31 grudnia.

Podczas gdy w I kwartale jest wszczynanych zaledwie 3% postępowań karnych skarbowych, w II kwartale – 5%, a w III – 19%.

Oznacza to, że 90% wszystkich postępowań karnych skarbowych, wszczętych w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jest wszczynanych w III i IV kwartale tego roku! Biorąc pod uwagę to, że spośród postępowań wszczętych w III kwartale roku prawie połowa została wszczęta we wrześniu, ok. 82%

postępowań karnych skarbowych wszczętych w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych zostało wszczętych w czterech ostatnich miesiącach roku, w którym zobowiązania te mogły się przedawnić.

Tak późne wszczynanie postępowań karnych skarbowych może wynikać z faktu, że urzędy, będąc świadome posiadania narzędzia do wydłużenia czasu na prowadzenie postępowań kontrolnych w postaci art. 70 § 6 pkt 1 o.p., nie spieszą się nadmiernie z prowadzeniem tych postępowań.

Drugą perspektywą, z jakiej można oceniać moment wszczęcia postępowania karnego skarbowego, jest jego relacja do etapu, na jakim (w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego) znajdowało się postępowanie kontrolne. Z analizy posiadanych danych¹¹ wynika, że jeśli są one wszczynane w trakcie postępowań kontrolnych, to 23% postępowań karnych skarbowych jest wszczynanych jeszcze przed wydaniem decyzji w I instancji. 19% postępowań karnych skarbowych jest wszczynanych pomiędzy doręczeniem podatnikowi decyzji I instancji a wniesieniem odwołania od niej, a pozostałe 58% postępowań karnych skarbowych wszczynanych w trakcie postępowań kontrolnych, jest wszczynanych na etapie postępowania odwoławczego. W szczególności na fakt instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych mogą wskazywać te przypadki, w których postępowanie karne skarbowe wszczęto jeszcze przed wydaniem decyzji w I instancji. Ustalenia organu w zakresie ewentualnego uszczuplenia zobowiązania podatkowego nie uzyskały wtedy jeszcze władczego kształtu decyzji i nadal w obrocie prawnym pozostawała wiążąca także organ deklaracja podatkowa złożona przez podatnika. Powyższe dane wskazują na to, że etap postępowania kontrolnego, na którym doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, jest wybierany dość przypadkowo. Dane te nie wykazują, żeby istniała tu jakaś szczególna prawidłowość. Prawdopodobnie więc jedyną dyrektywą wszczęcia postępowania karnego skarbowego w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego jest to, aby zdążyć przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego.

3. Zawieszenie postępowania karnego skarbowego

Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócił uwagę we wniosku złożonym do TK na fakt, iż instrumentalnie wszczęte postępowania karne skarbowe, niebawem po wszczęciu, zostają zawieszane na podstawie art. 114a k.k.s. Zgodnie z tym przepisem „postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe może być także zawieszane, 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. Zawieszane postępowanie podejmuje się, jeżeli ustąpiły przyczyny uzasadniające jego zawieszenie”. Przepis ten

11) Do analizy pod kątem etapu, na jakim znajdowało się postępowanie podatkowe w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego, wykorzystano dane z trzech urzędów kontroli skarbowej.

zaczął obowiązywać od 30.07.2010 r. Stanowi podstawę do zawieszenia postępowania karnego skarbowego w oczekiwaniu na prejudykat z postępowania podatkowego/kontrolnego. *De facto* usankcjonował on więc praktykę polegającą na instrumentalnym wszczynaniu postępowań karnych skarbowych jeszcze przed ostatecznym zakończeniem postępowań podatkowych. Jak widać na przykładzie uzyskanych danych, jest to często stosowany przepis. W latach 2010–2014 64% instrumentalnie wszczętych postępowań karnych skarbowych zostało zawieszonych na podstawie art. 114a k.k.s. Marginalne są natomiast przypadki, w których zawieszono postępowanie karne skarbowe bez wcześniejszego postawienia zarzutów osobie podejrzanej, tj. 4,7% wszystkich zawieszonych postępowań karnych skarbowych.

Zawieszanie postępowań karnych skarbowych niedługo po ich wszczęciu po raz kolejny stawia pod znakiem zapytania *sans* ich wszczynania. Po co bowiem wszczynać postępowanie karne skarbowe w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego, skoro niebawem po wszczęciu należy je zawiesić, ze względu na toczące się równoległe i niezakończone postępowanie podatkowe w przedmiocie określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego? Logika nakazywałaby w takim przypadku zaczekać z postępowaniem karnym skarbowym do prawomocnego zakończenia postępowania podatkowego. Widać przy tej okazji, jak sprytnym i przemyślanym zabiegiem było wprowadzenie art. 114a do k.k.s. Na pierwszy rzut oka norma z niego wynikająca wydaje się uzasadniona. Trzeba dopiero bliżej przyjrzeć się praktyce jego stosowania i powiązać go z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., by zobaczyć, jakie było rzeczywiste *ratio legis* jego wprowadzenia.

4. Organy skarbowe często stawiają zarzuty

Rzecznik Praw Obywatelskich we wniosku złożonym do TK wskazywał na fakt, iż jego zdaniem korzystniejsza z punktu widzenia ochrony praw podatnika byłaby sytuacja, w której skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następowałby w momencie postawienia zarzutów w toku postępowania karnego skarbowego osobie podejrzanej, a nie – jak dotychczas – z momentem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe.

Dane uzyskane z urzędów kontroli skarbowej wskazują jednak na to, że nawet w aktualnym stanie prawnym zarzuty są stawiane podejrzany w przytłaczającej większości przypadków, tj. w 94% instrumentalnie wszczętych postępowań karnych skarbowych.

Zdarza się, że zarzuty są stawiane zaledwie kilka dni po wszczęciu postępowania karnego skarbowego bądź nawet tego samego dnia, w którym zostało ono wszczęte. Tak krótki czas od wszczęcia postępowania karnego do postawienia zarzutów może oznaczać, że organy nie przeprowadzają żadnych czynności wyjaśniających, mogących doprowadzić do wykrycia rzeczywistego sprawcy.

W 95% przypadków zawieszonych postępowań karnych skarbowych, w których postawiono zarzuty osobie podejrzanej, uczyniono to przed zawieszeniem postępowania karnego skarbowego. Zawieszenie następowało bardzo

często zaledwie kilka dni po postawieniu zarzutów. Organy skarbowe, po wszczęciu postępowania karnego skarbowego, często przeprowadzają pewne czynności procesowe, takie jak np. przesłuchanie świadków bądź stawianie zarzutów osobom podejrzanym, by uniknąć oskarżeń o bezpodstawne wszczęcie tego postępowania, a następnie zawieszają to postępowanie w oczekiwaniu na zakończenie postępowania kontrolnego.

Zdaniem autorki orzeczenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z ustawą zasadniczą w zakresie, w jakim jest on skarżony przez RPO w sprawie zawisłej przed TK, wzmocni jedynie dotychczasową praktykę stawiania zarzutów osobom podejrzanym. Jeżeli skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie następować z momentem przekształcenia postępowania karnego w fazę *in personam*, dotychczasowa praktyka zmieni się o tyle, że zarzuty będą stawiane w jeszcze większej liczbie przypadków na jeszcze wcześniejszym etapie postępowania karnego skarbowego, tak aby zdążyć przed terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego.

5. Jak kończą się instrumentalnie wszczęte postępowania karne skarbowe?

Analiza uzyskanych danych¹²⁾ pozwala stwierdzić, że w ok. 39% instrumentalnie wszczętych postępowań karnych skarbowych wniesiono do sądu akty oskarżenia. Wyroki skazujące (prawomocne) zapadły w ok. 54% spraw, w których wniesiono do sądu akt oskarżenia. 33% spraw wciąż pozostawało bez rozstrzygnięcia na etapie sądowym na dzień udostępnienia informacji publicznej. Przy spojrzeniu na te dane z szerszej perspektywy okazuje się, że wyroki skazujące zapadły w ok. 21% przypadków instrumentalnie wszczętych postępowań karnych skarbowych. W tym miejscu należy też nadmienić, że w ok. 11% przypadków instrumentalnie wszczętych postępowań karnych skarbowych nie wniesiono do sądu aktu oskarżenia, lecz wnioski o zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności lub o warunkowe umorzenie postępowania. Można wnioskować, że podejrzani, obawiający się rezultatu postępowania na etapie sądowym, chętniej godzili się na takie formy poddania się odpowiedzialności.

Dla porównania, wskaźnik wyroków skazujących zapadłych w sprawach karnych w sądach powszechnych w latach 2011–2015 wynosił od 91–93,6%¹³⁾. W sprawach karnych skarbowych w latach 2009–2010 wyroki skazujące wydano w ok. 83,5% spraw, w których został skierowany do sądu akt oskarżenia¹⁴⁾.

12) Na potrzeby przeanalizowania sposobu zakończenia instrumentalnie wszczętych postępowań karnych skarbowych autorka oparła się na danych z trzech urzędów kontroli skarbowej, gdyż tylko te dane zawierają pełną informację o sposobie zakończenia postępowania karnego skarbowego. Dla celów analizy odrzucono też takie przypadki postępowań, w których brakowało danych o sposobie zakończenia bądź były one niejasne, co stanowiło ok. 10% przypadków instrumentalnie wszczętych postępowań karnych skarbowych.

13) Statystyka sądowa – prawomocne skazania osób dorosłych. Analiza Ministerstwa Sprawiedliwości. <https://isws.ms.gov.pl/pl/baza-statystyczna/publikacje/download,2779,13.html>.

14) Protokół kontroli Ministerstwa Finansów z 25.11.2011 r., przeprowadzonej przez Najwyższą Izbę Kontroli

Istotną informacją o przebiegu instrumentalnie wszczętych postępowań karnych skarbowych jest to, że w ok. 32% przypadkach postępowań karnych skarbowych, wszczętych w latach 2008–2014, postępowania te wciąż toczyły się na etapie postępowania przygotowawczego w 2016 r.! Nawet jeśli przyjąć, że większość z nich stanowiły postępowania karne skarbowe wszczęte w 2014 r., to i tak dwuletni okres prowadzenia postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe jest zdecydowanie za długi. Szczególnie jeśli wziąć pod uwagę fakt, że ustawowo określony czas prowadzenia postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe to trzy miesiące.

6. Urzędnicy poza granicami prawa?

Podstawą wszczęcia postępowania karnego (także skarbowego) jest art. 303 ustawy z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego¹⁵ – dalej jako k.p.k., zgodnie z którym podstawą tą jest uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa. Cele wszczęcia i prowadzenia postępowania karnego określają także art. 2 § 1 i art. 297 k.p.k. Żaden z przepisów kodeksu karnego skarbowego ani kodeksu postępowania karnego nie wskazuje zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jako ustawowej przesłanki wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Za uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa (skarbowego) nie sposób także uznać wszczęcia i prowadzenia postępowania kontrolnego w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, które może (ale nie musi) doprowadzić do ustalenia, że zobowiązanie uiszczone przez podatnika zostało zaniżone.

Oznacza to, że instrumentalnie wszczynane postępowania karne skarbowe, tj. tylko w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, są wszczynane bez podstawy prawnej. Zgodnie z art. 7 Konstytucji organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Jest to tzw. zasada zaufania obywatela, której konsekwencją jest m.in. nakaz, by każde działanie organów publicznych było oparte na wyraźnej normie kompetencyjnej. Nie powinny one zatem podejmować czynności, które nie znajdują swojego uzasadnienia w obowiązujących przepisach, a w szczególności powinny unikać narażania się na oskarżenie wykorzystywania swoich kompetencji w celach innych niż ustawowo określone. Niestety, wyżej opisana praktyka organów skarbowych nie znajduje podstaw w powszechnie obowiązujących przepisach prawa regulujących kwestie dotyczące wszczęcia postępowania karnego i jego celów. Takie działanie jest nie tylko sprzeczne z art. 2 i 297 k.p.k., ale może także stanowić podstawę do pociągnięcia urzędników do odpowiedzialności dyscyplinarnej lub nawet nosić znamiona przekroczenia obowiązków służbowych funkcjonariusza publicznego¹⁶.

15) Tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1079 ze zm.

16) Art. 231 ustawy z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1137 ze zm.): „Funkcjonariusz publiczny, który przekraczając swoje uprawnienia lub nie dopełniając obowiązków, działa na szkodę interesu publicznego lub prywatnego, podlega karze (...)”.

7. Podsumowanie

Na gruncie stosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. ukształtowała się naganna praktyka wszczynania postępowań karnych skarbowych w sposób niezgodny z podstawowymi celami wszczynania oraz prowadzenia postępowań karnych. Nawet jeśli Trybunał Konstytucyjny przychyli się do wniosku RPO, nie spowoduje to – zdaniem autorki – wyeliminowania tej praktyki z działalności organów skarbowych. Może więc należałoby pójść krok dalej niż RPO, który zakwestionował zgodność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z Konstytucją tylko zakresowo – i zaskarżyć ten przepis jako niezgodny z ustawą zasadniczą w całości. Praktyka jego stosowania przez organy skarbowe jest już tak mocno ugruntowana i osiągnęła taką skalę, że prawdopodobnie tylko jego całościowe usunięcie z systemu prawnego dałoby gwarancję całkowitego wyeliminowania instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych.

Summary

Joanna Waśko

Initiation of fiscal penal proceedings during inspections. Analysis of the practice of selected fiscal control offices

For a few years, in the practice of tax authorities there has been an observable phenomenon of initiating fiscal penal proceedings while the control proceedings are still pending. Despite growing activity in this regard, initiating fiscal penal proceedings while control proceedings are pending is still an extraordinary measure. So what are the extraordinary circumstances that make fiscal authorities decide to apply this measure after all? The author tries to answer this question, analysing statistical data from four fiscal control offices. The basic conclusion is that 88% of control proceedings during which fiscal penal proceedings were initiated concerned tax liabilities that would be limited by time at the end of the year in which fiscal penal proceedings were initiated. Thus initiating fiscal penal proceedings has become a convenient tool for tax authorities to suspend the running of the period of limitation if there is a risk that the period of limitation might end before the control proceedings are completed. The author also analyses the course of instrumentally initiated fiscal penal proceedings and how they end. The provisions on whose basis the phenomenon of instrumentally initiating fiscal penal proceedings emerged are currently being the subject of review of constitutionality by the Constitutional Tribunal. Will a judgment pronouncing them unconstitutional to the extent to which they were appealed against eliminate this phenomenon from the practice of fiscal authorities?

Słowa kluczowe: przedawnienie, zawieszenie postępowania, postępowanie karne skarbowe

Keywords: limitation, suspension of proceedings, fiscal penal proceedings

Joanna Waśko

Autorka jest adwokatem (w trakcie wpisu na listę adwokatów) w GWW Lodziński, Cmoch i Wspólnicy Sp. k. W swojej praktyce zawodowej zajmuje się w szczególności prawem karnym oraz karnym skarbowym