

**INSTRUMENTALNE WSZCZYNIANIE
POSTĘPOWAŃ KARNYCH SKARBOWYCH
W TRAKCIE POSTĘPOWAŃ
KONTROLNYCH I PODATKOWYCH -
ANALIZA PRAKTYKI STOSOWANIA ART. 70 § 6 PKT 1
ORDYNACJI PODATKOWEJ**

**RAPORT PODSUMOWUJĄCY
WYNIKI BADANIA DANYCH UZYSKANYCH W TRYBIE
DOSTĘPU DO INFORMACJI PUBLICZNEJ**



INSTRUMENTALNE WSZCZYNANIE
POSTĘPOWAŃ KARNYCH SKARBOWYCH
W TRAKCIE POSTĘPOWAŃ
KONTROLNYCH I PODATKOWYCH –
ANALIZA PRAKTYKI STOSOWANIA ART. 70 § 6 PKT 1
ORDYNACJI PODATKOWEJ

RAPORT PODSUMOWUJĄCY
WYNIKI BADANIA DANYCH UZYSKANYCH W TRYBIE
DOSTĘPU DO INFORMACJI PUBLICZNEJ

Andrzej Ladziński
Joanna Waśko
Tomasz Burczyński
Wioletta Waśko
Kacper Kudlek

TORUŃ 2019

AUTORZY:

Andrzej Ladziński – doradca podatkowy

Joanna Waśko – adwokat

Tomasz Burczyński – radca prawny

Wioletta Waśko – adwokat

Kacper Kudlek – adwokat

ISBN 879-83-7285-900-6

© Copyright by

Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa

„DOM ORGANIZATORA”

87-100 Toruń, ul. Czerwona Droga 8 / Al. 500-lecia 31

tel. (+48 56) 622 38 07, 622-28-98, 622-34-42

fax (+48 56) 622-31-23

TORUŃ 2019

RECENZENT:

Prof. UMK, dr hab. Jacek Wantoch-Rekowski



Spis treści

1. Wstęp / 9
 - 1.1. Przedmiot Raportu / 9
 - 1.2. Zakres i metodyka badania / 11
 - 1.3. Ograniczenia w procesie uzyskiwania danych / 13
2. Stosowanie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej – opis problemu / 18
 - 2.1. Geneza art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej / 18
 - 2.2. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11 /27
 - 2.3. Wadliwa praktyka stosowania przepisu jako podstawa stwierdzenia jego niekonstytucyjności / 31
3. Wszczywanie postępowań karnych skarbowych w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego lub podatkowego / 34
 - 3.1. Wszczywanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych dotyczących zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe – analiza danych udostępnionych przez urzędy kontroli skarbowej / 36
 - 3.1.1. Udział postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych / 43
 - 3.1.2. Okoliczności warunkujące wszczęcie postępowanie karne skarbowe w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego / 48
 - 3.2. Wszczywanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych innych niż dotyczące zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe – analiza danych udostępnionych przez urzędy kontroli skarbowej / 58

-
- 3.3. Wnioski / 62
 - 4. Przebieg postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowania kontrolnego – analiza porównawcza z danymi MS, MF i Prokuratury Krajowej dotyczącymi postępowań karnych oraz karnych skarbowych / 62
 - 4.1. Zawieszanie postępowań i stawianie zarzutów osobom podejrzanym / 64
 - 4.1.1. Dane udostępnione przez urzędy kontroli skarbowej / 64
 - 4.1.2. Porównanie z danymi statystycznymi dotyczącymi ogółu postępowań karnych skarbowych i karnych / 71
 - 4.2. Sposób zakończenia postępowań na etapie postępowania przygotowawczego oraz przed sądem / 73
 - 4.2.1. Dane udostępnione przez urzędy kontroli skarbowej / 73
 - 4.2.2. Porównanie z danymi statystycznymi dotyczącymi ogółu postępowań karnych skarbowych i karnych / 8
 - 4.3. Wnioski / 88
 - 5. Podsumowanie / 90

Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych - analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej (komentarz do Raportu) / 95

Załączniki / 123

Wykaz załączników:

1. Tabela analityczna do tabeli nr 1, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
2. Tabela analityczna do tabeli nr 2, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
3. Tabela analityczna do tabeli nr 3, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
4. Tabela analityczna do tabeli nr 4, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
5. Tabela analityczna do tabeli nr 5, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
6. Tabela analityczna do tabeli nr 6, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
7. Tabela analityczna do tabeli nr 7, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
8. Tabela analityczna do tabeli nr 8, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
9. Tabela analityczna do tabeli nr 9, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
10. Tabela analityczna do tabeli nr 10, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
11. Tabela analityczna do tabeli nr 11, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
12. Tabela analityczna do tabeli nr 12, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
13. Tabela analityczna do tabeli nr 13, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
14. Tabela analityczna do tabeli nr 14, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
15. Tabela analityczna do tabeli nr 15, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
16. Tabela analityczna do tabeli nr 16, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.

17. Tabela analityczna do tabeli nr 17, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
18. Tabela analityczna do tabeli nr 19, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
19. Tabela analityczna do tabeli nr 20, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
20. Tabela analityczna do tabeli nr 21, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
21. Tabela analityczna do tabeli nr 22, zawierająca dane z urzędów kontroli skarbowej.
22. Dane statystyczne udostępnione przez Prokuraturę Krajową.
23. Dane statystyczne udostępnione przez Ministerstwo Finansów.

1. Wstęp

1.1. Przedmiot Raportu

Niniejszy Raport stanowi podsumowanie wyników badania przeprowadzonego na podstawie danych dotyczących postępowań karnych skarbowych, powodujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej¹ (dalej: O.p.). Dane, stanowiące materiał badawczy, uzyskane zostały w drodze dostępu do informacji publicznej i dotyczą praktyki urzędów kontroli skarbowej (dalej też: UKS) w przedmiocie prowadzonych postępowań kontrolnych oraz wszczynanych postępowań karnych skarbowych. W badaniu wykorzystane zostały również dane statystyczne publikowane przez Ministra Sprawiedliwości oraz Ministra Finansów. Inspiracją do zebrania i analizy wskazanych wyżej danych było powszechne przekonanie (wśród profesjonalnych pełnomocników reprezentujących podatników w postępowaniach podatkowych), że wszczynanie postępowań karnych skarbowych przed wydaniem decyzji kończącej postępowanie w administracyjnym toku instancji, służy wyłącznie zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na możliwy jego wpływ przed zakończeniem postępowania wymiarowego.

Artykuł 70 § 6 pkt 1 O.p. wszedł w życie 1 stycznia 2003 r.² i jest stosowany do zobowiązań podatkowych, powstałych w tym roku oraz w latach następnych. W postępowania podatkowych dotyczących zobowiązań podatkowych, do których nie

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (t. jedn. Dz. U. z 2017 r. Nr 201 ze zm.).

² Dz. U. 2002.169.1387. Pierwotne brzmienie tego przepisu było następujące: „Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”.

stosuje się art. 70 § 6 pkt 1 O.p., nie było praktykowane wszczynanie postępowań karnych skarbowych przed zakończeniem postępowania w administracyjnym toku instancji. Wszczynianie postępowań karnych skarbowych w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego³ lub podatkowego⁴ jest zjawiskiem, którego genezy należy upatrywać właśnie w regulacji art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Przedstawione w raporcie dane dobitnie pokazują, że organy administracji skarbowej wykorzystują ten przepis w sposób instrumentalny, to znaczy wszczynają postępowania karne skarbowe po to, by zapobiec przedawnieniu zobowiązania podatkowego stanowiącego przedmiot postępowania kontrolnego lub podatkowego.

Na podstawie danych przedstawionych w raporcie możliwe jest postawienie tezy, że państwowe organy administracji skarbowej wszczynając postępowania karne skarbowe w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, a zatem w celu innym niż przewidziany przez ustawodawcę cel wszczęcia postępowania karnego skarbowego, przekraczają swoje ustawowe kompetencje i naruszają przepisy prawa, w tym przepisy prawa karnego.

Kończąc, wskazać należy, iż badanie jak i przygotowanie Raportu miały miejsce równoległe do toczącego się przed Trybunałem Konstytucyjnym postępowania w sprawie z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich (sygn. K 31/14) o stwierdzenie niezgodności 1) art. 114a kodeksu karnego skarbowego (dalej

³ Pojęcie „postępowanie kontrolne” oznacza postępowanie kontrolne, o którym była mowa w Rozdziale 3 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (t. jedn. Dz. U. z 2016 r. Nr 720) w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Pojęcie „postępowanie kontrolne” w odniesieniu do lat 2008-2010 oznacza także „kontrolę skarbową” w rozumieniu ustawy o kontroli skarbowej w brzmieniu obowiązującym przed nowelizacją z 30 lipca 2010 r. (ustawa z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw; Dz. U. z 2010 r. Nr 127, poz. 858).

⁴ Pojęcie „postępowanie podatkowe” oznacza postępowanie prowadzone na podstawie Działu IV Ordynacji podatkowej.

też: k.k.s.)⁵ z art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji⁶ oraz 2) art. 70 § 6 pkt 1 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. Na dzień wydania Raportu, nie jest znana ocena konstytucyjności tych przepisów⁷.

1.2. Zakres i metodyka badania

Raport powstał na podstawie danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej od urzędów kontroli skarbowej oraz danych statystycznych udostępnionych przez Ministerstwo Sprawiedliwości (dalej też: MS), Ministerstwo Finansów (dalej też: MF) i Prokuraturę Krajową (dalej też: PK)

Do analizy przeprowadzonej w rozdziale 3 i 4 Raportu posłużyły dane uzyskane w drodze dostępu do informacji publicznej z 6 urzędów kontroli skarbowej, w tym z: Urzędu Kontroli Skarbowej w Poznaniu, Urzędu Kontroli Skarbowej w Zielonej Górze, Urzędu Kontroli Skarbowej w Łodzi, Urzędu Kontroli Skarbowej w Szczecinie, Urzędu Kontroli Skarbowej w Krakowie i Urzędu Kontroli Skarbowej w Bydgoszczy. Wnioski o udostępnienie informacji publicznej zostały skierowane w listopadzie 2015 r. do wszystkich (16) ówczesnych urzędów kontroli skarbowej w kraju. Niestety, większość urzędów 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 niniej-

⁵ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t. jedn. Dz. U. z 2016 r. Nr 2137 z zm.)

⁶ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483)

⁷ Po rozpoznaniu wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich na rozprawie w dniu 10 stycznia 2017 r., Trybunał Konstytucyjny postanowił zamkniętą rozprawę otworzyć na nowo i odroczyć bez wyznaczania terminu. Do dnia wydania Raportu, nieznanym jest nowy termin rozprawy.

szegego Raportu. Dane uzyskane w trybie dostępu do informacji publicznej dotyczą postępowań kontrolnych i powiązanych z nimi postępowań karnych skarbowych prowadzonych w latach 2008-2014. 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.

We wniosku o udostępnienie informacji publicznej urzędy kontroli skarbowej zostały poproszone o przedstawienie danych ogólnych dotyczących liczby prowadzonych w poszczególnych latach postępowań kontrolnych (ze szczególnym uwzględnieniem tych, których przedmiotem było zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem danego roku) oraz dotyczących liczby wszczętych postępowań karnych skarbowych, zarówno w trakcie, jak i po zakończeniu postępowania kontrolnego. Kluczową informacją była informacja o ilości postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowania kontrolnego, które dotyczyły zobowiązania przedawniającego się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe. Autorzy zażądali na temat tych postępowań karnych skarbowych informacji szczegółowych, takich jak: data wszczęcia postępowania karnego skarbowego, jego przedmiot, data postawienia zarzutów osobie podejrzaney, informacje dotyczące zawieszenia postępowania oraz informacje na temat sposobu jego zakończenia.

Dane te aktualne są na dzień ich udostępnienia przez poszczególne UKS-y, tj. 17 i 18 lutego 2016 r. (pięć UKS-ów) oraz 26 stycznia 2017 r. (jeden UKS). Prawie roczna różnica w dacie udostępnienia danych może mieć znaczenie tylko dla porównania informacji dotyczących sposobu zakończenia postępowań karnych skarbowych. W okresie od udostępnienia danych przez pierwszych pięć UKS-ów (czyli 17 i 18 lutego 2016 r.) do udostępnienia ich przez ostatni (26 stycznia 2017 r.) część postępowań karnych skarbowych niezakończonych na dzień udostępnienia danych przez te UKS-y, które udostępniły dane jako pierwsze, mogła zostać zakończona.

W tym miejscu należy także zastrzec, że dane pochodzące od jednego z urzędów kontroli skarbowej dotyczą tylko postępo-

wań karnych skarbowych, wszczętych przed wydaniem decyzji w I instancji w toku postępowania kontrolnego. W związku z tym, wszelkie wartości odnoszące się do ilości postępowań karnych skarbowych wszczętych w poszczególnych latach mogą być zaniżone w odniesieniu do rzeczywistej skali zjawiska.

Dane te, ze względu na ich ilość oraz stopień szczegółowości, obarczone są pewnymi brakami. Dane szczegółowe, opisujące osobno każdy przypadek postępowania karnego skarbowego, wszczętego w trakcie postępowania kontrolnego, dotyczącego zobowiązania podatkowego przedawniającego się z końcem roku, w którym wszczęto to postępowanie karne skarbowe, są w kilkudziesięciu przypadkach niekompletne. Zostało to jednak uwzględnione przez Autorów Raportu i w jego dalszej części, przechodząc przez kolejne etapy analizy, Autorzy będą czynili odpowiednie zastrzeżenia.

W rozdziale 4, w celach porównawczych oprócz danych udostępnionych w trybie dostępu do informacji publicznej od urzędów kontroli skarbowej, wykorzystano także dane statystyczne udostępnione w drodze informacji publicznej bądź w oficjalnie publikowanych zestawieniach przez Ministerstwo Sprawiedliwości, Ministerstwo Finansów oraz Prokuraturę Krajową. Dane te odnoszą się do ogółu postępowań karnych i karnych skarbowych prowadzonych w porównywalnym okresie czasu, co dane uzyskane od urzędów kontroli skarbowej. Ich porównanie z danymi uzyskanymi od UKS-ów ma na celu przeanalizowanie, czy i w jaki sposób prowadzenie i zakończenie tych postępowań karnych skarbowych wykazuje odmienne tendencje, od tych, które można zaobserwować w ogólnej masie postępowań karnych i karnych skarbowych.

1.3. Ograniczenia w procesie uzyskiwania danych

Autorzy Raportu próbowali uzyskać dane statystyczne dotyczące instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych w drodze dostępu do informacji publicznej już od wielu lat. Od samego początku, działania organów podatkowych,

do których kierowano wnioski o udostępnienie informacji publicznej, wskazywały na brak woli udostępnienia tych informacji. Autorom Raportu udało się uzyskać informacje nadające się do analizy na potrzeby niniejszego Raportu dopiero w 2016 r., pomimo iż pierwsza próba ich uzyskania podjęta została już w 2011 r.

Wówczas skierowany został wniosek o udostępnienie informacji publicznej do wszystkich urzędów skarbowych, kontroli skarbowej oraz urzędów celnych w kraju. Ze względu na dość obszerny i szczegółowy zakres żądanych informacji (postępowania podatkowe oraz powiązane z nimi postępowania karne skarbowe w latach 2001-2011), prawie wszystkie podmioty, do których skierowany został wniosek stwierdziły, iż żądana informacja jest informacją przetworzoną i wezwały do wykazania istnienia szczególnie istotnego interesu publicznego w udostępnieniu żądanej informacji. Pomimo podniesienia argumentów dotyczących konieczności zbadania opisywanego w Raporcie zjawiska, prawie wszystkie urzędy (ok. 99%) wydały decyzje odmawiające dostępu do informacji publicznej, które zostały podtrzymane przez organy II instancji.

Aby uniknąć możliwości twierdzenia przez organy podatkowe, iż żądana informacja ma charakter informacji przetworzonej, w kolejnym etapie skierowano (już tylko do urzędów skarbowych i urzędów kontroli skarbowej) wnioski o udostępnienie informacji publicznej w uproszczonej wersji, ograniczając je do dwóch, następujących pytań: „1) W ilu przypadkach wszczęte przez Urząd Skarbowy/Kontroli Skarbowej, postępowania karne skarbowe spowodowały zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. i w wyniku tego zawieszenia zobowiązanie podatkowe nie zostało wykonane w całości przed upływem ustawowego terminu przedawnienia (z wyjątkiem okresu zawieszenia na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego)? 2) W ilu przypadkach postępowań karnych skarbowych, o których mowa w punkcie powyżej, w momencie ich wszczęcia zobowiązanie podatkowe, którego bieg terminu przedawnienia uległ zawieszeniu, było przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego?” Wniosek obejmował przedstawienie powyższych informacji

w odniesieniu do postępowań karnych skarbowych wszczętych w latach 2009 i 2010 w przedmiocie deliktów skarbowych polegających na narażeniu na uszczerpienie bądź uszczerpieniu zobowiązań podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

Po uzyskaniu odpowiedzi na te pytania, wnioskodawcy zamierzali kierować do organów dalsze, bardziej szczegółowe wnioski. Urzędy skarbowe, do których skierowano wnioski w znacznej części udostępniły informacje. Okazało się jednak, że liczba postępowań karnych skarbowych przez nie wszczętych była bardzo niewielka. Z kolei, aż 12 z 16 urzędów kontroli skarbowej nie udostępniło informacji, powołując się ponownie na jej przetworzony charakter i żądając od wnioskodawców wykazania szczególnie istotnego interesu publicznego w jej udostępnieniu. Brak chęci udostępnienia informacji publicznej przez urzędy kontroli skarbowej pozwolił przypuszczać, iż większość przypadków instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych ma miejsce właśnie w ramach działalności tychże urzędów.

Wszystkie decyzje II-instancji, utrzymujące w mocy decyzje odmawiające dostępu do informacji publicznej wydane przez dyrektorów UKS-ów, zostały zaskarżone przez wnioskodawców do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, a następnie do Naczelnego Sądu Administracyjnego. W żadnej sprawie nie udało się uzyskać korzystnego dla wnioskodawców wyroku.

Sądy administracyjne oddalając skargi wnioskodawców, uzasadniały swoje wyroki brakiem istnienia szczególnie istotnego interesu publicznego w udostępnieniu tych informacji. Na tle tych spraw ukształtował się nawet w orzecznictwie pogląd, zgodnie z którym szczególnie istotny interes w uzyskaniu informacji przetworzonej posiada jedynie taki wnioskodawca, który ma „obiektywną możliwość spowodowania zmiany stosowanej praktyki [nadużywania art. 70 § 6 pkt 1 O.p.] przez organy kontroli skarbowej”⁸. Tym samym, w orzecznictwie sądów pojawiła się dodatkowa, niemająca oparcia w przepisach ustawy o dostępie do informacji publicznej, przesłanka uzyskania dostępu do

⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 czerwca 2013 r., sygn. II SA/Wa 777/13.

informacji publicznej przetworzonej, tj. obiektywna możliwość wpływu na usprawnienia funkcjonowania odpowiednich organów państwa.

W kolejnych sprawach Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie coraz to obszerniej ale przede wszystkim odważniej uzasadniał swoje stanowisko w sprawie. W wyroku z dnia 8 sierpnia 2013 r. (sygn. akt II SA/Wa 924/13), stwierdził już wprost, że do uzyskania informacji publicznej przetworzonej uprawniony jest jedynie podmiot mający realną możliwość wykorzystania uzyskanej informacji w celu usprawnienia funkcjonowania odpowiednich organów. Podmiotem takim, zdaniem WSA w Warszawie, jest poseł, radny lub minister. Argumentacja ta, będąca (zdaniem Autorów Raportu) błędną interpretacją art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej, powtarzana przez kolejne składy orzekające w analogicznych sprawach, stała się przedmiotem skargi konstytucyjnej, złożonej przez jednego z Autorów Raportu. W skardze tej wniósł on o orzeczenie, że art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o dostępie do informacji publicznej jest niezgodny z art. 61 ust. 1 i 2 w związku z art. 61 ust. 3 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji RP (sygn. SK 27/14). Zdaniem skarżącego, powołana wyżej argumentacja powoduje ograniczenie podmiotowe dostępu do informacji publicznej przetworzonej, pozwalając uzyskać taką informację jedynie podmiotom posiadającym wpływ na funkcjonowanie organów władzy publicznej (np. posłom, ministrom, radnym), a eliminując pozostałych obywateli, co w efekcie stanowi wypaczenie idei powszechnego dostępu do informacji publicznej.

Trybunał Konstytucyjny, wyrokiem z dnia 18 grudnia 2018 r. orzekł, że art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej w zakresie, w jakim uzależnia uprawnienie do uzyskania informacji publicznej przetworzonej od wykazania szczególnej istotności dla interesu publicznego, jest zgodny z art. 61 ust. 1 i 2 w związku z art. 61 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. W pozostałym zakresie Trybunał umorzył postępowanie. W uzasadnieniu do wyroku, Trybunał wskazał, że „konstytucyjne prawo do informacji publicznej, w tym infor-

macji przetworzonej, nie jest absolutne. W wypadku informacji przetworzonej nie chodzi o to, by jej udzielenie było jedynie istotne dla interesu publicznego, lecz ma być dla tego interesu publicznego szczególnie istotne, bowiem jej udostępnienie poprzedzone jest procesem tworzenia nowej informacji, nieistniejącej w chwili skierowania wniosku w takim kształcie i w takiej postaci, jakiej oczekuje wnioskodawca. Wspomniany proces powstawania tej informacji skupia podmiot zobowiązany do udzielenia informacji publicznej na jej wytworzeniu dla wnioskodawcy, odrywając go od przypisanych mu kompetencji i zadań, toteż ustawodawca zdecydował, że proces wytworzenia nowej informacji w oparciu o posiadane dokumenty obwarowany będzie koniecznością wykazania, że jej udostępnienie jest szczególnie istotne dla interesu publicznego.” To oznacza, zdaniem Trybunału, że prawo do uzyskania informacji publicznej przetworzonej zasadniczo ma jedynie taki wnioskodawca, który jest w stanie wykazać w chwili składania wniosku swoje indywidualne, realne i konkretne możliwości wykorzystania dla dobra ogółu informacji publicznej, której przygotowania się domaga, tj. uczynienia z niej użytku dla dobra ogółu w taki sposób, który nie jest dostępny dla każdego posiadacza informacji publicznej.

Podjmując kolejną próbę uzyskania dostępu do informacji publicznej, Autorzy Raportu nawiązali współpracę z organizacjami pozarządowymi, tj. z Helsińską Fundacją Praw Człowieka, Konfederacją Lewiatan oraz Izbą Gospodarczą Metali Nieżelaznych i Recyklingu. Współpraca ta miała na celu m.in. pozbawienie organów skarbowych argumentu w postaci braku realnego wpływu na zmianę funkcjonowania organów państwa. Wymienione organizacje, ze względu na skalę i przedmiot ich działalności, mogły mieć bowiem większy wpływ na wykorzystanie żądanych informacji publicznych. Wnioski o udostępnienie informacji publicznej ponownie skierowano w listopadzie 2015 r. do wszystkich (16) ówczesnych urzędów kontroli skarbowej w kraju. Informacje, które stanowią podstawę niniejszego Raportu, zostały udostępnione jedynie przez 6 UKS-ów.

Powyżej opisany, trwający kilka lat proces uzyskiwania dostępu do informacji publicznej stanowi świadectwo ukrywania przez organy informacji na temat stosowania art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Prawdopodobnie wynika to z faktu, iż urzędnicy podejmujący decyzje o wszczęciu postępowań karnych skarbowych mają świadomość instrumentalnego korzystania z tej instytucji.

2. Stosowanie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej - opis problemu

2.1. Geneza art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej

Art. 70 § 6 pkt 1 O.p. (w projekcie nowelizacji regulacja ta została zamieszczona w art. 70 § 4 O.p.) został wprowadzony do Ordynacji podatkowej 1 stycznia 2003 r. w następującym brzmieniu: *Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem: 1) wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (...).* Początkowo więc, postępowanie karne lub karne skarbowe zawieszające bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie musiało mieć związku z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, w przedmiocie którego toczyło się postępowanie kontrolne lub podatkowe. Nie wynikało to przynajmniej wprost z brzmienia tego przepisu.

W projekcie nowelizacji O.p., obok przesłanki w postaci wszczęcia postępowania karnego lub karnego skarbowego, zaproponowano także wszczęcie postępowania podatkowego oraz wniesienie skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego jako zdarzenia powodujące zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W uzasadnieniu do projektu zmiany O.p., wskazano, iż wprowadzenie dodatkowych przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uzasadnione

jest m.in. „bezprzedmiotowością postępowania odwoławczego po upływie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego”. W uzasadnieniu możemy przeczytać: *„W orzecznictwie NSA kształtuje się koncepcja o bezprzedmiotowości postępowania odwoławczego, po upływie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dotyczy to spraw, w których decyzja I instancji została wydana przed upływem okresu przedawnienia, a decyzja organu odwoławczego wydawana jest po upływie okresu przedawnienia. Skutkiem przyjęcia takiej koncepcji jest pozbawienie organu odwoławczego możliwości wykonania jego podstawowego zadania tj. merytorycznej weryfikacji decyzji organu I instancji. Problem ten istnieje również wtedy, gdy przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania zostaje wydana decyzja ostateczna, a NSA uchyla (unieważnia) decyzję po upływie okresu przedawnienia; uwzględnić tu należy długotrwałość postępowania przed NSA. Traci sens kontrola legalności decyzji, skoro pozbawia się organy podatkowe możliwości wydania nowej, prawidłowej decyzji i zakończenia postępowania.*

Wszczęcie procesu cywilnego przerywa bieg przedawnienia roszczenia (art. 123 k.c.). Postępowanie dotyczące należności celnych powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia (art. 230 § 5 i 6 kodeksu celnego). Analogicznie do tych niekwestionowanych rozwiązań, proponuje się więc zamiast dotychczasowego przerwania biegu terminu przedawnienia przez wszczęcie postępowania egzekucyjnego (zobowiązania będące przedmiotem egzekucji nigdy nie ulegną przedawnieniu), wprowadzenie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na okres prowadzenia postępowania podatkowego oraz postępowania przed sądem administracyjnym, a także postępowania karnego i karnego-skarbowego”.

Zacytowany fragment uzasadnienia wyjaśnia jedynie, jakie motywy przyświecały projektodawcy w zakresie propozycji uznania za przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia wszczęcia postępowania podatkowego oraz wniesienia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Z pewnością

nie wyjaśnia on, dlaczego wszczęcie postępowania karnego oraz karnego skarbowego miałyby uzasadniać zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Również materiały z przebiegu procesu legislacyjnego nie przynoszą odpowiedzi na pytanie o intencje projektodawcy. Przedstawiciel rządu na zarzut jednego z posłów, iż wprowadzenie proponowanych przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego spowoduje, iż negatywne skutki opieszałości urzędników zostaną przerzucone na podatników wskazywał: *„Chodzi zatem o długość postępowania przez organy kontroli decyzji administracyjnych, a nie kontroli w sensie kontrolowania podatnika. (...) Otóż zdarza się czasami, że ze względu na długość postępowania przed sądem administracyjnym podatnik traci należne mu prawa. Jeśli zapada wyrok, to po okresie przedawnienia nie ma żadnych podstaw do wydania decyzji, na mocy której można by podatnikowi dokonać zwrotu należnych mu pieniędzy. Takie sytuacje zdarzają się i jesteśmy wobec nich bezradni. Podpowiadamy tylko podatnikowi, żeby wszedł na drogę postępowania cywilnego o bezpodstawną wzbogacenia Skarbu Państwa. Nie ma innej drogi formalnej w sytuacjach, kiedy podatnikowi zostało określone zobowiązanie podatkowe, on wygrał sprawę przed sądem, ale zapadł termin przedawnienia i nie można mu wydać decyzji po okresie przedawnienia i zwrócić należnych mu pieniędzy. Ten przepis taką właśnie miał intencję, żeby podatnik nie znalazł się w takiej sytuacji”*⁹ -

Wypowiedź przedstawiciela rządu dotyczyła propozycji skreślenia obydwu nowych przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, tj. postępowania karnego i karnego skarbowego a także wniesienia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego¹⁰. Odnosi się ona przede

⁹ Stenogram z posiedzenia Komisji Nadzwyczajnej do rozpatrzenia projektów ustaw związanych z programem rządowym „Przedsiębiorczość – Rozwój – Praca” (w tym m.in. ww. nowelizacji Ordynacji podatkowej) z dnia 24 lipca 2002 r.

¹⁰ Dyskutowana na tym posiedzeniu komisji poprawka polegała na skreśleniu art. 70 § 6 i 7, czyli wszczęcia postępowania karnego i karnego skarbowego oraz wniesienia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego, jako przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podat-

wszystkim do przesłanki wniesienia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego i tego, że zmiana ta miała zadziałać na korzyść podatników, by mogli oni – w razie pomyślnie zakończonej sprawy przed sądem administracyjnym nawet już po upływie terminu przedawnienia zobowiązania – uzyskać należny im zwrot podatku. Nie sposób bowiem uznać, że na korzyść podatnika miałyby zadziałać zmiana w postaci wprowadzenia przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z momentem wszczęcia postępowania karnego lub karnego skarbowego. Tę propozycję negatywnie zaopiniowało m.in. Biuro Analiz Sejmowych: *„W art. 1 pkt 57 projektu jest zawarte nowe brzmienie art. 70 par. 4. W przepisie tym proponuje się wprowadzenie bardzo niekorzystnego dla podatników rozwiązania, zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania podatkowego, karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo karne skarbowe lub wykroczenie skarbowe oraz wniesienie skargi do sądu administracyjnego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania, może skutkować tym, że wszelkie skutki opieszałości w prowadzeniu postępowania podatkowego zostaną przerzucone na podatnika.”*

Szukając odpowiedzi na pytanie o sens uczynienia wszczęcia postępowania karnego lub karnego skarbowego przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wskazać należy, iż jednocześnie z nowelizacją art. 70 O.p., znowelizowano art. 181 O.p. Otrzymał on nowe brzmienie: *„Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 284a § 3, art. 284b § 2 i art. 288 § 2, oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo*

kowego. Na tym etapie nie było już w projekcie ustawy przesłanki zawieszenia w postaci wszczęcia postępowania podatkowego, w związku z tym wypowiedź przedstawiciela rządu odnosiła się tylko do tych przesłanek, które znajdowały się w dyskutowanym projekcie.

postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe". Do katalogu materiałów, które mogą być dowodami w postępowaniu podatkowym dodano więc materiały zgromadzone w tych postępowaniach (karnych lub karnych skarbowych), których wszczęcie stanowiło nowe przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Uzasadnione wydaje się więc pytanie, czy ratio legis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie kryje się właśnie w poszerzonym katalogu materiałów, które stanowić mogą dowód w postępowaniu podatkowym.

Przed wszystkim wskazać należy, iż w pierwotnie projektowanym brzmieniu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. również wszczęcie postępowania podatkowego miało skutkować zawieszeniem biegu terminu przedawnienia, w związku z czym założyć powinniśmy, iż w przepisie tym chodziło o takie postępowania karne oraz postępowania karne skarbowe, które wszczęte zostały przed zainicjowaniem postępowania podatkowego¹¹. Wskazuje na to również kolejność przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia, w której wszczęcie postępowania karnego lub karnego skarbowego wymienione jest przed postępowaniem podatkowym. Tym samym przyjęć należałoby, że w przepisie tym chodzi o postępowania karne oraz karne skarbowe, w których udowodnione zostaną okoliczności wskazujące na zasadność wszczęcia postępowania podatkowego w celu zakwestionowania zadeklarowanej wysokości podatku¹². Skoro bowiem dowodami w sprawie podatkowej mogą być materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, bieg tych postępowań z założenia opóźniać będzie wszczęcie postępowania podatkowego, w tym w wielu przypadkach uniemożliwiając

¹¹ Z pewnością nie było intencją projektodawcy wprowadzenie rozwiązania, które pozwalałoby na to, aby w zawieszać bieg terminu przedawnienia w trakcie toczącego się postępowania podatkowego poprzez wszczęcie postępowania karnego lub karnego skarbowego.

¹² A w przypadkach, w których wydano wcześniej decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, okoliczności dające podstawę do wznowienia postępowania podatkowego.

wydanie decyzji przed terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stąd też jak najbardziej uzasadnionym byłoby, aby wszczęcie takiego postępowania karnego lub postępowania karnego skarbowego zawieszało bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zastrzec przy tym należy, że tylko takie wszczęcie postępowania karnego lub karnego skarbowego wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które powoduje konieczność skorzystania w postępowaniu podatkowym z materiałów zgromadzonych w toku postępowania karnego lub karnego skarbowego. Nie sposób bowiem przyjąć, że każde wszczęcie postępowania karnego lub karnego skarbowego może spowodować zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nawet jeśli wszczęte postępowanie nie ma żadnego związku z wykonaniem tego zobowiązania.

W świetle poczynionych wyżej uwag intencja projektodawcy wydaje się oczywista. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnego lub karnego skarbowego służyć miało temu, aby organy podatkowe mogły wykorzystać zgromadzone w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym materiały (co jest możliwe w zasadzie dopiero po jego zakończeniu, z uwagi na istotność oceny tych materiałów wyrażonej w wyroku karnym) w ewentualnym postępowaniu podatkowym, przy czym zasadność wszczęcia postępowania podatkowego wynikałaby z oceny tych materiałów. W ten sposób projektodawca zamierzał uniknąć sytuacji, w której po zakończonym postępowaniu karnym lub karnym skarbowym, organ podatkowy uzyskiwałby dostęp do materiałów uzasadniających wszczęcie postępowania podatkowego, które nie mogłoby być jednak wszczęte z uwagi na upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Wskazanej powyżej intencji projektodawcy nie przekreśla fakt, że w ostatecznie przyjętym kształcie ustawy usunięta została przesłanka zawieszenia w postaci wszczęcia postępowania podatkowego. Skreślenie tej przesłanki zmienia tylko tyle, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatko-

wego powodować będą również postępowania karne lub karne skarbowe wszczęte równolegle do toczącego się postępowania podatkowego, ale oczywiście tylko takie, których bieg (czynione w jego trakcie ustalenia faktyczne i gromadzone w związku z tym materiały dowodowe) wstrzymywać będzie zakończenie postępowania podatkowego.

Artykuł 70 § 6 pkt 1 O.p. został zmieniony nowelizacją, która weszła w życie dnia 1 września 2005 r. Z dotychczasowego brzmienia przepisu wykreślono słowa „postępowania karnego”, zawężając w ten sposób stosowanie tego przepisu tylko do przypadków wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Jednocześnie dodano, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, „(...) jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu nowelizacji O.p., zmiana ta miała mieć charakter doprecyzowujący: „[zmiana] uściśla moment zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinno powodować nie każde postępowanie karne skarbowe, ale tylko to postępowanie, które wiąże się z niewykonaniem zobowiązania, którego to dotyczy zagadnienie przedawnienia”.

Zmiana ta, w zakresie w jakim wyłączyła wszczęcie postępowania karnego z katalogu zdarzeń zawieszających bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zawężyła zakres stosowania art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Za ewentualnie uściślającą należy uznać tę zmianę art. 70 § 6 pkt 1 O.p., która dookreśliła wszczęcie jakiego rodzaju postępowania karnego skarbowego powodować będzie zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wskazane wyżej zmiany są na tyle znaczące, że pojawia się wątpliwość, czy nowe brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. odpowiada pierwotnym intencjom ustawodawcy, wskazanym w uzasadnieniu do nowelizacji Ordynacji podatkowej, która weszła w życie w 2003 r. Przede wszystkim bowiem

postępowania karne i gromadzone w ich toku dowody, mogą wpływać na ustalenia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym i tym samym wstrzymywać jego zakończenie, a w konsekwencji uzasadniać zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przyjmując, że ustawodawca dokonując omawianych zmian, odszedł od pierwotnego celu regulacji, nie jesteśmy w stanie, na podstawie nowego brzmienia art. 70 § 6 pkt 1 O.p. ustalić, jaki jest aktualne *ratio legis* tego przepisu.

Obserwowana praktyka stosowania art. 70 § 6 pkt 1 O.p. przez organy skarbowe wskazuje na to, że w ich ocenie, każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego w przedmiocie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego wiążącego się z niewykonaniem zobowiązania, powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania, niezależnie od tego, czy wszczęte postępowanie karne skarbowe i gromadzone w jego toku dowody, mają znaczenie dla ustaleń faktycznych w postępowaniu podatkowym. Istotne przy tym jest, co potwierdzają wnioski Raportu, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego, następuje co do zasady w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego. Organy podatkowe wiążą przy tym fakt ewentualnego zaniżenia zobowiązania podatkowego, ujawniony w trakcie postępowania kontrolnego z przesłanką podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia, polegającego na niewykonaniu tego zobowiązania. Dlatego większość przestępstw lub wykroczeń wszczynanych przez skarbowe organy ścigania, powodujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, to czyny z art. 56 k.k.s. („§ 1. 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 nimi danych, **przez co naraża podatek na uszczuplenie**, podlega karze (...)), ewentualnie z art. 54 k.k.s.: (§ 1. 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 (...). Obserwując praktykę stosowania art. 70 § 6 pkt 1 O.p., można stwierdzić, że odwróciła się ona od przedstawionego wyżej, pierwotnego celu wprowadzenia tej regulacji do Ordynacji podatkowej. Zamiast, jak chciał tego ustawodawca, wykorzystywać materiały zgromadzone w toku postępowania karnego skarbowego we wszczętym na podstawie ich oceny postępowaniu wymiarowym, finansowe organy postępowania przygotowawczego wykorzystują w postępowaniu karnym skarbowym materiały z postępowania wymiarowego. Najczęściej akta sprawy karnej skarbowej składają się prawie w 100% z materiałów włączonych z postępowania wymiarowego. Ta praktykę doprowadziła do wypaczenia *ratio legis* wprowadzenia art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w powiązaniu z art. 181 O.p.

Kolejna zmiana art. 70 § 6 pkt 1 O.p. weszła w życie w dniu 9 listopada 2010 r. i nie miała znaczenia z punktu widzenia możliwości wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Doprecyzowano wówczas zdanie wstępne art. 70 § 6, nadając mu następujące brzmienie: „Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: (...)”. Zmiana ta miała na celu usunięcie wątpliwości w zakresie określenia momentu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Pomimo, iż jak powyżej zidentyfikowano, intencją wprowadzenia art. 70 § 6 pkt 1 do O.p. w 2003 r. było umożliwienie zawieszania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w momencie wszczęcia postępowania karnego lub karnego skarbowego, co do zasady, jeszcze przed wszczęciem postępowania podatkowego, praktyka stosowania tego przepisu oderwała się od tak określonego celu. Poczynając od 2008 r., czyli od momentu, w którym zaczęły przedawniać się pierwsze zobowiązania powstałe w 2003 r. (w którym to roku wszedł w życie art. 70 § 6 pkt 1 O.p.), zaobserwowano wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych (przed ostatecznym rozstrzygnięciem sprawy w przedmiocie

wymiaru podatku). Ponieważ, zdaniem organów skarbowych, dla osiągnięcia efektu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wystarczyło samo wszczęcie postępowania karnego skarbowego w sprawie, prowadziło to do sytuacji, w których podatnik przekonany o przedawnieniu swoich zobowiązań podatkowych (po upływie ustawowego, 5-letniego terminu), bywał często zaskakiwany informacją nie tylko o tym, że prowadzone postępowanie kontrolne nie zostanie zakończone z uwagi na przedawnienie zobowiązania podatkowego, ale także, że toczy się postępowanie karne skarbowe w sprawie niewykonania tego zobowiązania, a on sam może okazać się potencjalnym podejrzanym. W sytuacjach, kiedy informacja o wszczęciu postępowania karnego skarbowego była ujawniana podatnikowi wiele tygodni po upływie ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a postępowanie karne skarbowe wszczęte było na kilka dni przed tym terminem, pojawiała się po stronie podatników wątpliwość co do rzeczywistej daty wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

2.2. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11

W trakcie stosowania art. 70 § 6 pkt 1 O.p, ukształtowała się praktyka, potwierdzona w orzecznictwie sądów administracyjnych, zgodnie z którą każde wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe skutkowało zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Sądy administracyjne potwierdzały przy tym stanowisko organów skarbowych, że nie jest konieczne wszczęcie postępowania karnego skarbowego przeciwko osobie. Odmienny pogląd, co do tego, że każde postępowanie karne skarbowe zawiesza bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, można było odnaleźć jedynie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 26 lutego 2010 r.,

sygn. akt III SA/Wa 1303/09¹³. WSA stwierdził, że wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasada się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania, nie powinno być postrzegane jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane.

Równocześnie w piśmiennictwie pojawiły się poglądy kwestionujące konstytucyjność wymienionego unormowania. W szczególności tezę o niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 O.p. postawił B. Banaszak w artykule *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*¹⁴. Zdaniem autora, art. 70 § 6 pkt 1 O.p. narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, gdyż umożliwia zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bez równoczesnego nałożenia na organ skarbowy obowiązku poinformowania obywatela o wszczęciu postępowania o przestępstwo skarbowe. Obywatel, działając w zaufaniu do reguły określającej termin przedawnienia, może rozporządzać swoimi środkami finansowymi i majątkowymi, przyjmując, że nie ciąży na nim żadne niezapłacone zobowiązanie podatkowe, a po pewnym czasie może się okazać, że jego przekonanie jest błędne. Przepis ten rodzi negatywne skutki dla obywatela, ale jednocześnie nie przyznaje mu jakiegokolwiek środka prawnego, który mógłby służyć mu do obrony jego interesów.

Naczelny Sąd Administracyjny postanowieniem z dnia 5 kwietnia 2011 r, skierował w sprawie o sygn. akt I FSK 525/10

¹³ Sprawa dotyczyła zobowiązania za okres, do którego zastosowanie znalazł art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w brzmieniu nadanym nowelizacją z 1 stycznia 2003 r., tj. „bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem: 1) wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (...)”.

¹⁴ B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 1, s. 9-17.

pytanie do Trybunału Konstytucyjnego: „czy art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik nie jest informowany, do momentu uznania go za podejrzanego, jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej?”.

Wyrokiem z dnia 17 lipca 2012 r. (sygn. P 30/11), Trybunał orzekł, że art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającego z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

W uzasadnieniu wyroku Trybunał Konstytucyjny zauważył, że ustawodawca powinien w sposób wyważony korzystać z instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Kształtując stosowną regulację prawną, powinien uwzględnić zarówno interes Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, jak i interes indywidualny podatnika.

Badając konstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 O.p., Trybunał ocenił, że mechanizm stosowania tego przepisu w powiązaniu z przepisami prawa karnego narusza wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postę-

powania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem 5-letniego terminu przedawnienia wskazanego w art. 70 § 1 O.p.

Nie znaczy to, że – zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – postępowanie karne skarbowe powinno być jawne dla podatnika, a w szczególności, że powinien on być zawiadamiany o wszczęciu postępowania *in rem*. Byłoby to sprzeczne z zasadą tajności tej fazy postępowania przygotowawczego, która ma istotne znaczenie z punktu widzenia zasady prawdy materialnej. Jednakże z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia podatnik musi zostać poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego. Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, żeby podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie. W gestii ustawodawcy pozostaje natomiast wybór instrumentów, które to zapewnią. Realizacja celów postępowania podatkowego musi jednak odbywać się bez naruszania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

W końcowej części uzasadnienia Trybunał odnotował, że „(...) w doktrynie pojawiły się głosy wskazujące, że jedynym celem wszczynania przez organy skarbowe postępowania karnego skarbowego tuż przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia, jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wskazuje się, że „nowa regulacja z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej spowodowała wzmożone zainteresowanie organów podatkowych postępowaniami karnymi skarbowymi z perspektywy zapobiegania przedawnieniu zobowiązań podatkowych”¹⁵. oraz że „Utożsamianie zawieszenia terminu przedawnienia z wszczęciem postępowania karnego skarbowego w sprawie (art. 303 k.p.k.), a nie z wszczęciem postępowania karnego przeciwko osobie (art. 313 k.p.k.) mogłoby skutkować

¹⁵ G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3, s. 82.

wystąpieniem takich praktyk organów podatkowych nieakceptowanych w demokratycznym państwie prawa (...). W efekcie w każdym przypadku organ podatkowy mógłby właściwie w dowolnym czasie zawiesić bieg przedawnienia zobowiązań podatkowych będących przedmiotem prowadzonego postępowania podatkowego”¹⁶. Podobne obawy wyraził także pytający sąd na rozprawie przed Trybunałem. Co prawda, Minister Finansów w piśmie z 20 stycznia 2012 r. stwierdził, że „urzędy skarbowe dysponujące kompetencjami finansowymi organów postępowania przygotowawczego nie wszczynają postępowań karnych skarbowych jedynie w celu spowodowania zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego” (podobne stanowisko zajął również Marszałek Sejmu w piśmie z 7 listopada 2011 r.), a sama potencjalna możliwość nadużycia kompetencji przez organ państwa nie jest wystarczającą podstawą uznania przepisu za niekonstytucyjny, to jednak tego rodzaju obawy mogą rodzić wątpliwości co do zgodności art. 70 § 6 pkt 1 O.p. z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa”.

2.3. Wadliwa praktyka stosowania przepisu jako podstawa stwierdzenia jego niekonstytucyjności

Z uzasadnienia wyroku TK z 17 lipca 2012 r. wynika, że przedmiotem orzekania była treść art. 70 § 6 pkt 1 O.p. ukształtowana w orzecznictwie sądów administracyjnych. Trybunał wskazał wprost, że linia orzecznictwa sądów administracyjnych, jako utrwalona i upowszechniona, w sposób wiążący wyznacza treść kwestionowanego art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w ten sposób, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z dniem wszczęcia postępowania w sprawie,

¹⁶ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 14.

a nie przeciwko konkretnej osobie. Wniosku tego nie podważało pozostawanie w obrocie prawnym odosobnionego orzeczenia wyrażającego odmienne zapatrywanie.

Stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, że praktyka stosowania danego przepisu wyznacza w sposób wiążący jego treść opierało się przy tym na wcześniejszych wieloletnim dorobku orzeczniczym.

W szczególności – w uzasadnieniu wyroku z dnia 3 października 2000 r. (K 33/99) TK przypomniał, że zauważał już wcześniej wielokrotnie, iż **rzeczywista treść wielu przepisów prawnych formułuje się dopiero w procesie ich stosowania. Niezależnie od intencji twórców ustawy, organy ją stosujące mogą wydobywać z jej treści nie do pogodzenia z normami, zasadami lub wartościami, których poszanowania wymaga konstytucja.** Dodał, że w pewnych sytuacjach może naprawiać tę sytuację posługując się techniką wykładni ustawy w zgodzie z konstytucją i wskazując właściwe rozumienie ustawy organom je stosującym. Jeżeli jednak określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeżeli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju. Jeżeli zaś tak rozumiany przepis nie da się pogodzić z normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, to Trybunał Konstytucyjny może orzec o jego niezgodności z konstytucją i tym sposobem umożliwić ustawodawcy bardziej precyzyjne i jednoznaczne uregulowanie danej kwestii.

Podobny pogląd można odnaleźć w wielu późniejszych orzeczeniach Trybunału, w tym: w wyrokach TK z: 8 grudnia 2009 r., sygn. akt SK 34/08; z 17 listopada 2008 r., sygn. akt SK 33/07; 24 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 16/06; 16 września 2008 r., sygn. akt SK 76/06; 2 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 31/08; a także w postanowieniach TK z: 4 grudnia 2000 r., sygn. akt SK 10/99; 16 października 2007 r., sygn. akt SK 13/07.

Orzekając w pełnym składzie, Trybunał podtrzymał powyższy pogląd w wyroku z 27 października 2010 r., sygn. K 10/08, wskazując w uzasadnieniu na „(...) dominujące w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego stanowisko, ugruntowane jednolitą linią orzeczniczą, że jeżeli określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju (zob. przede wszystkim wyrok TK z 28 października 2003 r., sygn. P 3/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82 oraz np. orzeczenia TK z 8 maja 2000 r., sygn. SK 22/99, OTK ZU nr 4/2000, poz. 107, z 6 września 2001 r., sygn. P 3/01, OTK ZU nr 6/2001, poz. 163, z 28 stycznia 2003 r., sygn. SK 37/01, OTK ZU nr 1/A/2003, poz. 3, z 3 czerwca 2008 r., sygn. K 42/07, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 77)”. Takie stanowisko zostało później potwierdzone m.in. w postanowieniu z 17 lipca 2014 r., sygn. P 28/13, pkt. 3.2.

W rezultacie – jeżeli oczywiście widoczna, określona praktyka stosowania danego przepisu charakteryzuje się powszechnością, trwałością, a ponadto znalazła potwierdzenie (umocowanie) w orzecznictwie Sądu Najwyższego lub Naczelnego Sądu Administracyjnego, to wyznacza treść normy prawnej kontrolowanej pod względem zgodności z Konstytucją. Szczególną rolę w kształtowaniu praktyki mają przy tym uchwały podejmowane przez wymienione sądy, chociaż nie jest to warunek konieczny stwierdzenia przez Trybunał, że spełnione są przywołane na wstępie niniejszego akapitu warunki. Natomiast brak spełnienia tych wymogów prowadzi w praktyce Trybunału do umorzenia postępowania. Jest to zresztą nierzadko przedmiotem sporu pomiędzy uczestnikami postępowania przed TK, a nawet samymi sędziami (zob. np. zdanie odrębne sędziego M. Wyrzykowskiego do wyżej wymienionego wyroku TK z 27 października 2010 r.). Dlatego kwestionowanie przepisu z powodu treści nadanej mu w praktyce sądowej musi opierać się na wykazaniu istnienia

praktyki odpowiadającej powyższych cechom. W praktyce można to uczynić odwołując się bezpośrednio do poszczególnych orzeczeń lub do opracowań w piśmiennictwie poruszających dane zagadnienie. Niezależnie jednak od sposobu uzasadnienia tej okoliczności, każdorazowo będzie ona podlegała skrupulatnemu badaniu przez Trybunał.

Na poparcie powyższego można choćby wskazać na treść wspomnianego wyżej, nierozpatrzonego jeszcze wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją RP: 1) art. 114a k.k.s. oraz 2) art. 70 § 6 pkt 1 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 (sygn. K 31/14). Rzecznik wskazuje w motywach wniosku, że w orzecznictwie Trybunału dopuszcza się, przy obwarowaniu licznymi warunkami, możliwość oceny konstytucyjności treści normatywnych nadanych przepisowi prawa przez praktykę jego stosowania oraz powołuje liczne orzeczenia TK, w tym wyżej wskazane. Dalej podnosi, że jednolita i bezsporna praktyka stosowania art. 114a k.k.s. nadała mu znaczenie, które jest nie do pogodzenia ze wskazanymi powyżej wzorcami konstytucyjnymi.

3. Wszczywanie postępowań karnych skarbowych w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego lub podatkowego

Na wstępie tego rozdziału należy zasygnalizować, iż przebieg i rezultat postępowania wymiarowego (kontrolnego lub podatkowego) ma, co do zasady, istotny wpływ na postępowanie karne skarbowe o przestępstwo, którego skutkiem mogło być uszczuplenie bądź narażenie na uszczuplenie zobowiązania podatkowego, które jest jednocześnie przedmiotem postępowania wymiarowego. Ma to związek z faktem, że regulacje prawa karnego skarbowego bardzo często mają charakter tzw. blankietowy oraz subsydiarny wobec regulacji materialnego prawa podatkowego, lub szerzej – finansowego. Warunkiem przypisania odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest ustalenie, że określony czyn narusza zakaz lub nakaz określonego zachowania wyrażony w przepisach prawa finansowego (podatkowego, celnego, dewizowego, hazardowego)¹⁷. Ustalenia te mogą być oczywiście poczynione w toku postępowania karnego skarbowego przez finansowe organy postępowania przygotowawczego lub sąd. Niemniej, nie są to organy, w gestii których leży, co do zasady, ustalanie prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego, pozwalające stwierdzić czy doszło do uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie tego zobowiązania. Biorąc pod uwagę fakt, że aby stwierdzić, iż doszło do popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, należy w pierwszej kolejności stwierdzić czy doszło do naruszenia norm materialnego prawa podatkowego, co następuje w toku postępowania kontrolnego¹⁸ lub podatkowego, wszczy-

¹⁷ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Legalis 2016.

¹⁸ W dniu 1 marca 2017 r. weszła w życie ustawa o KAS (ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz. U. z 2016 r. Nr 1947 ze zm.), która uchyliła ustawę z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbo-

nanie postępowań karnych skarbowych przed ich zakończeniem, a niejednokrotnie jeszcze nawet przed wydaniem decyzji w I instancji, wydaje się co najmniej przedwczesne.

3.1. Wszczywanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych¹⁹ dotyczących zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe – analiza danych udostępnionych przez urzędy kontroli skarbowej.

Z danych udostępnionych przez urzędy kontroli skarbowej wynika określona prawidłowość. Jeżeli UKS decyduje się na wszczęcie postępowania karnego skarbowego równoległe do prowadzonego postępowania kontrolnego, to wszczęcie to następuje, co do zasady, w przypadkach, gdy przedmiotem postępowania kontrolnego jest zobowiązanie podatkowe, które uległoby przedawnieniu z końcem roku, w którym wszczęte zostało postępowanie karne skarbowe.

wej, na podstawie której prowadzono postępowania kontrolne. Od tej daty więc nie wszczyna się już postępowań kontrolnych, a kontrole celno-skarbowe, uregulowane w ustawie o KAS. Dane, na podstawie których został sporządzony Raport dotyczą lat 2008-2014, dlatego też Autorzy Raportu posługują się pojęciem „postępowania kontrolnego”.

¹⁹ W dalszej części Raportu, analizując dane udostępnione przez UKS-y, Autorzy Raportu będą posługiwać się pojęciem „postępowanie kontrolne” rozumiejąc przez to postępowanie kontrolne prowadzone przez organ na podstawie art. 12 ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego oraz postępowanie odwoławcze od decyzji wydanej przez organ kończącej postępowanie kontrolne w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego.

TABELA NR 1^{20, 21}

	A	B	
Rok	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem było zobowiązanie przedawniające się z końcem danego roku	Udział procentowy (B/A)
2008	48	39	81%
2009	84	82	98%
2010	143	132	92%
2011	211	196	93%
2012	281	267	95%
2013	237	222	94%
2014	240	228	95%
	1244	1166	94%

Dane ujęte w tabeli nr 1 pokazują także, że tylko w roku 2008 udział procentowy postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowań kontrolnych, dotyczących zobowiązań przedawniających się z końcem roku w ogólnej liczbie postępowań karnych skarbowych, wszczętych w trakcie postępowania kontrolnego był niższy (choć nieznaczaco), niż w kolejnych latach. Poczynając od 2009 roku, odsetek ten osiągnął poziom powyżej 90% i w takim stanie utrzymywał się do 2014 r.

Na omówione powyżej wartości można spojrzeć także z perspektywy postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe²². Perspektywa ta po-

²⁰ Dane pochodzące z 6 urzędów kontroli skarbowej: w Poznaniu, w Zielonej Górze, w Łodzi, w Szczecinie, w Krakowie i w Bydgoszczy.

²¹ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

²² Istnieje różnica w liczbie postępowań karnych skarbowych, wszczętych w trakcie postępowań kontrolnych a postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe. Wynika ona stąd, że przedmiotem jednego postępowania karnego skarbowego zawieszającego bieg terminu przedawnienia może być kilka zobowiązań podatkowych, z których każde stanowi przedmiot odrębnego postępowania kontrolnego. Innymi słowy, wszczęcie jednego postępowania karnego skarbowego może zawiesić bieg terminu przedawnienia kilku zobowiązań podatkowych, będących przedmio-

zwoli na dokładniejsze zbadanie relacji postępowań kontrolnych, dotyczących zobowiązań przedawniających się z końcem roku, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe do ogółu postępowań kontrolnych, dotyczących tych samych zobowiązań.

Tabela nr 2²³

	A	B	
Rok	Postępowania kontrolne, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe ²⁴	Postępowania kontrolne, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe, dotyczące zobowiązania podatkowego przedawniającego się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe	Udział procentowy (B/A)
2008	54	44	81%
2009	99	91	92%
2010	176	150	85%
2011	244	221	91%
2012	335	303	90%
2013	254	237	93%
2014	258	244	95%
	1420	1290	91%

Z powyższych danych wynika, że w 91% postępowań kontrolnych, w trakcie których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, były to postępowania kontrolne, których

tem kilku postępowań kontrolnych. Stąd też więcej jest postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe niż postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowań kontrolnych.

²³ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

²⁴ Przy obliczeniu ilości postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe przyjęto założenie, że przedmiotem jednego postępowania kontrolnego mogą być zobowiązania z tytułu tego samego podatku za różne okresy podatkowe. Nie mogą natomiast być przedmiotem jednego postępowania kontrolnego, zobowiązania podatkowe z tytułu różnych podatków.

przedmiotem było zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe.

Przedstawione dane uzasadniają postawienie tezy, że powodem wszczynania postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowania kontrolnego jest zamiar przeciwdziałania przedawnieniu zobowiązania podatkowego przed zakończeniem postępowania wymiarowego w administracyjnym toku instancji. Powyższe zestawienie danych potwierdza, że organy skarbowe decydując się na wszczęcie postępowania karnego skarbowego w trakcie postępowania kontrolnego, robią to prawie wyłącznie w odniesieniu do postępowań kontrolnych, mających za przedmiot zobowiązanie podatkowe zagrożone przedawnieniem. Tylko w 9% przypadków, w których w trakcie postępowania kontrolnego następuje wszczęcie postępowania karnego skarbowego, ma to miejsce w trakcie takiego postępowania kontrolnego, którego przedmiotem nie jest zobowiązanie przedawniające się z końcem danego roku. Często jednak bywa tak, że postępowania karne skarbowe wszczynane są w przedmiocie uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie zobowiązań podatkowych za kilka okresów podatkowych, z których tylko jeden uległby przedawnieniu z końcem roku, gdyby nie wszczęto uprzednio postępowania karne skarbowe. Ma to związek z faktem, że organy skarbowe często prowadzą postępowania kontrolne, które dotyczą kilku okresów podatkowych i w toku których, pojawiają się te same wątpliwości co do prawidłowości rozliczeń podatkowych, co w przypadku okresu zagrożonego przedawnieniem. Finansowe organy ścigania wszczynają więc postępowanie karne skarbowe także za pozostałe okresy podatkowe. Najczęściej dotyczy to postępowań w przedmiocie podatku od towarów i usług z uwagi na to, że zadeklarowanie zaniżonej kwoty podatku za poszczególne miesiące badanego okresu, z uwagi na krótki odstęp czasu pomiędzy nimi powoduje, że mamy do czynienia z czynem ciągłym w rozumieniu przepisów kodeksu karnego skarbowego²⁵. I tak przykładowo, postępowanie karne skarbowe wszczęte w 2010 r.,

²⁵ Art. 6 § 2 k.k.s.

związku z uszczupleniem bądź narażeniem na uszczuplenie zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług powstałych w 2005 i 2006 roku, spowoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań dotyczących miesięcy w obu kontrolowanych latach, ale tylko zobowiązania powstałe w 2005 roku, zagrożone były przedawnieniem z dniem 31.12.2010 r. Może być więc tak, że część ze wskazanych 9% postępowań kontrolnych, które nie dotyczyły zobowiązań przedawniających się z końcem danego roku, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe, zostało objętych postępowaniem karnym skarbowym toczącym się w przedmiocie uszczuplenia bądź narażenia na uszczuplenie wielu zobowiązań podatkowych, z których tylko niektóre przedawniały się z końcem roku.

Wyżej zaprezentowane dane pokazują także wyraźną tendencję wzrostową co do liczby postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczynane są postępowania karne skarbowe. Biorąc pod uwagę fakt, że liczba postępowań kontrolnych, prowadzonych przez organy skarbowe w ciągu danego roku, utrzymywała się w latach 2008-2014 na mniej więcej takim samym poziomie²⁶, wyraźnie widać, że z roku na rok wzrastała liczba wszczynanych postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych. Na przykładzie obydwu powyższych tabel widać, że w 2008 roku najmniej było przypadków wszczęcia postępowań karnych w trakcie postępowań kontrolnych. Jak wspomniano we wstępie Raportu, rok 2008 był pierwszym rokiem, w którym przedawniały się zobowiązania, do których mógł znaleźć zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. i były to wyłącznie zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług. Dlatego jako miarodajny do porównań traktować należy dopiero rok 2009, w którym przedawniały się zarówno zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, jak również z tytułu podatków dochodowych. Założyć należy, iż organy początkowo ostrożniej wykorzystywały w trakcie prowadzonych postępowań kontrolnych możliwość zawieszenia

²⁶ W roku 2008 UKS-y prowadziły 5031 postępowań kontrolnych, w roku 2009 – 4712, w roku 2010 – 4797, w roku 2011 – 4486, w roku 2012 – 4875, w roku 2013 – 5041, w roku 2014 – 4821.

biegu terminu przedawnienia poprzez wszczęcie postępowania karnego skarbowego. Z czasem stało się to ugruntowaną i powszechną praktyką.

Wzrost przypadków zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w praktyce organów skarbowych możemy także zaobserwować, jeśli porównamy liczby bezwzględne, dotyczące zastosowania tej instytucji, tj. liczbę przypadków, w których wszczęcie postępowania karnego skarbowego w danym roku wywołało skutek, o którym mowa w tym przepisie. Jak widać w tabeli nr 3, w roku 2009 było to 241 przypadków, a w roku 2013 już 518. W ciągu 5 lat, zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 O.p., wzrosło ponad dwukrotnie.

Tabela nr 3²⁷

Rok	Postępowania karne skarbowe wszczęte w danym roku, które spowodowały zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. i w wyniku tego zawieszenia zobowiązanie podatkowe nie wygasło w całości przed upływem ustawowego (5 - letniego) terminu przedawnienia
2008	180
2009	241
2010	318
2011	401
2012	489
2013	518
2014	434

Ciekawą informacją jest też porównanie, ile spośród wszystkich wszczętych w danym roku przez organy skarbowe postępowań karnych skarbowych powodujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p., ujętych w tabeli nr 3 (a więc zarówno tych wszczętych w trakcie, jak i poza postępowaniem kontrolnym – niezależnie od tego jakie zobowiązania były ich przedmiotem), wszczętych zostało w trakcie postępowania kontrolnego. Okazuje się, że prawie połowa. Spośród 2581 postę-

²⁷ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

powiań karnych skarbowych, wszczętych w latach 2008–2014, skutkujących zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, 1244 czyli 48% wszczętych zostało w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego. Oznacza to, że niemal w co drugim przypadku, jeśli wszczęcie postępowania karnego skarbowego zawieszało bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, to jest to postępowanie wszczęte w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego.

Tabela nr 4²⁸

	A	B
Rok	Postępowania karne skarbowe wszczęte w danym roku, które spowodowały zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. i w wyniku tego zawieszenia zobowiązanie podatkowe nie wygasło w całości przed upływem ustawowego (5 – letniego) terminu przedawnienia	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego
2008	180	48 (27%)
2009	241	84 (34%)
2010	318	143 (44%)
2011	401	211 (53%)
2012	489	281 (57%)
2013	518	237 (46%)
2014	434	240 (55%)
	2581	1244 (48%)

Biorąc pod uwagę, że 94% tych postępowań karnych skarbowych (o których mowa w kolumnie B tabeli nr 4) to postępowania wszczęte w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, okazuje się, że połowa wszystkich postępowań karnych skarbowych wszczynanych przez organy skarbowe w poszczególnych latach, wywołujących skutek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. – to postępowania karne skarbowe wszczęte instrumentalnie, tj. wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania.

²⁸ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

Udział postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych.

Jak zostało już wspomniane we wstępie niniejszego rozdziału, zjawisko wszczynania postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych jest zjawiskiem raczej marginalnym, jeśli weźmiemy pod uwagę całościową działalność urzędów kontroli skarbowej.

3.1.1. Udział postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych, toczących się przed organem w danym roku jest niewielki.

Do pełnego porównania tych wartości wykorzystane zostaną dane z czterech urzędów kontroli skarbowej²⁹, gdyż tylko te cztery urzędy podały nie tylko ogólną liczbę postępowań kontrolnych prowadzonych przed organem w danym roku (czyli tych, które zostały wszczęte w tym roku, ale także tych, które zostały wszczęte w latach wcześniejszych, ale wciąż się toczyły), ale także liczbę postępowań kontrolnych wszczętych w każdym roku. Ta ostatnia informacja pomogła uzyskać bardziej miarodajne rezultaty porównania danych, gdyż pozwoliła uniknąć sytuacji, w której niektóre postępowania kontrolne, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe, zostałyby ujęte w zestawieniu dwu bądź nawet trzykrotnie. Dzięki jej uwzględnieniu, można było ustalić – jak najbardziej zbliżoną do rzeczywistej – liczbę prowadzonych postępowań kontrolnych przez UKS-y w danym okresie i wyeliminować z tej grupy postępowania prowadzone na przestrzeni więcej niż jednego roku.

W pierwszej kolejności, do ustalenia odsetka postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych, wykorzystane zostaną dane dotyczące wszystkich postępowań kontrolnych prowadzonych przez organy w danym roku (pierwsza

²⁹ UKS w Krakowie, UKS w Poznaniu, UKS w Zielonej Górze i UKS w Szczecinie.

kolumna w tabeli nr 5), tzn. obejmujące zarówno postępowania wszczęte w danym roku, jak i te które zostały wszczęte w latach poprzednich, ale wciąż się toczą. Ze względu jednak na fakt, że takie ujęcie liczbowe może nieco zaburzać rzeczywiste dane, w przypisach podajemy ile postępowań kontrolnych z pierwszej kolumny to postępowania wszczęte w danym roku.

Tabela nr 5³⁰

A	B	C	D
Rok	Postępowania kontrolne, toczące się przed organem w danym roku	Postępowania kontrolne toczące się przed organem w danym roku, w trakcie których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego	Udział procentowy
2008	3303 ³¹	42	1.3%
2009	3025 ³²	78	2.6%
2010	2994 ³³	147	5.0%
2011	2757 ³⁴	195	7.1%
2012	3065 ³⁵	265	8.6%
2013	3359 ³⁶	183	5.4%
2014	3281 ³⁷	199	6.1%
	21784	1109	5.1%

W 2008 r. odsetek ten wynosił 1.3%, a w roku 2014 – 6.1%. W 2008 r. postępowanie karne skarbowe wszczynano średnio w trakcie jednego postępowania kontrolnego na sto, podczas gdy w roku 2014 miało to miejsce już w sześciu postępowaniach kontrolnych na sto. Pomimo prawie pięciokrotnego wzrostu tej wartości, udział postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto

³⁰ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

³¹ W tym 2197 postępowań kontrolnych wszczętych w 2008 r.

³² W tym 1846 postępowań kontrolnych wszczętych w 2009 r.

³³ W tym 1871 postępowań kontrolnych wszczętych w 2010 r.

³⁴ W tym 1583 postępowań kontrolnych wszczętych w 2011 r.

³⁵ W tym 1960 postępowań kontrolnych wszczętych w 2012 r.

³⁶ W tym 2090 postępowań kontrolnych wszczętych w 2013 r.

³⁷ W tym 1987 postępowań kontrolnych wszczętych w 2014 r.

postępowanie karne skarbowe w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych prowadzonych przez organy wciąż jest niewielki. Liczba postępowań kontrolnych prowadzonych przez urzędy w 2008 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.

Podsumowanie powyższych danych w nieco odmiennym ujęciu prezentuje tabela nr 6.

Tabela nr 6³⁸

Lata	Postępowania kontrolne, toczące się przed organami	Postępowania kontrolne toczące się przed organami, w trakcie których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego	Udział procentowy
2008 – 2014	14 640 ³⁹	1109	7.6%

Powyższe porównanie danych zbiorczych za lata 2008-2014 pokazuje, że jeśli weźmiemy pod uwagę tylko te postępowania kontrolne, które były wszczynane w poszczególnych latach (żeby uniknąć dublowania się postępowań kontrolnych, które nie zostały zakończone w ciągu tego samego roku, w którym zostały wszczęte), to nawet wówczas udział procentowy postępowań kontrolnych, w trakcie których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych jest niewielki i wynosi niecałe 8%. Wartość ta w rzeczywistości może być jeszcze niższa, gdyż Autorzy Raportu dysponują tylko danymi dotyczącymi liczby bezwzględnej postępowań kontrolnych, w trakcie których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, bez szczegółowego wskazania

³⁸ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

³⁹ Wartość ta została obliczona w następujący sposób: do liczby wszystkich postępowań kontrolnych toczących się w 2008 roku (zarówno wszczętych w tym roku, jak i wszczętych – prawdopodobnie – w latach wcześniejszych) dodano liczbę postępowań kontrolnych wszczętych odpowiednio w 2009 r., w 2010 r., w 2011 r., w 2012 r., w 2013 r. oraz w 2014 r.

czy postępowanie ujęte w zestawieniu, jako toczące się przykładowo w 2009 roku, zostało wszczęte w tym roku, czy też wcześniej. Może być więc tak, że niektóre z postępowań z kolumny „C” tabeli nr 5 zostały ujęte w zestawieniu więcej niż raz, ze względu na fakt, że trwały dłużej niż jeden rok.

Udział postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych znacznie się zwiększa, jeśli weźmiemy pod uwagę tylko te postępowania kontrolne, które dotyczą zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem roku, w trakcie którego wszczęto postępowanie karne skarbowe. I tak, w 2008 r. UKS-y prowadziły 403 postępowania kontrolne, dotyczące zobowiązań podatkowych z terminem przedawnienia w 2008 roku i w tym samym roku zanotowano 44 przypadków wszczęcia postępowania karnego skarbowego w trakcie postępowania kontrolnego. Innymi słowy, odsetek postępowań kontrolnych, prowadzonych w przedmiocie zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem 2008 roku, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe w 2008 r. wynosił prawie 11%. W roku 2009 odsetek ten wynosił 15.3%, a w roku 2014 już prawie 40%⁴⁰.

⁴⁰ Dane za rok 2014 dotyczące liczby postępowań kontrolnych prowadzonych z udziałem organu w przedmiocie zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem 2014 roku obejmują dane tylko z 5 urzędów kontroli skarbowej.

Tabela nr 7⁴¹

	A	B	
Rok	Postępowania kontrolne, toczące się przed organem w danym roku, których przedmiotem było zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem tego roku	Postępowania kontrolne, toczące się przed organem w danym roku, których przedmiotem było zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe	Udział procentowy (B/A)
2008	403	44	10.9%
2009	593	91	15.3%
2010	667	150	22.5%
2011	752	221	29.4%
2012	758	303	40%
2013	824	237	28.8%
2014	618	244	39.5%

W 2008 r. odsetek postępowań kontrolnych, dotyczących zobowiązań przedawniających się z końcem tego roku, w trakcie których wszczęto postępowanie 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 roku⁴². Na podstawie danych z 2014 r., a więc po 6 latach stosowania tego przepisu, widać, że był zdecydowanie częściej stosowany przez organy. Wzrost procentowy postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe

⁴¹ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

⁴² Z końcem 2008 roku przedawniały się jedynie zobowiązania w VAT za miesiące od stycznia do listopada 2003 roku.

w roku 2014 najprawdopodobniej wynika z tego, że organy planując kontrole nie uważały za konieczne zakończenie ich przed ustawowym terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wiedziały bowiem, że będą mogły przed tym terminem, skorzystać z art. 70 § 6 pkt 1 O.p.

3.1.2. Okoliczności warunkujące wszczęcie postępowanie karnego skarbowego w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego.

Jak już wyżej wykazano, wszczęcie postępowania karnego skarbowego w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego uwarunkowane jest przedmiotem tego postępowania – tj. zobowiązaniem podatkowym, które zagrożone jest przedawnieniem z końcem danego roku. Powstaje jednak pytanie, czy są jakieś inne szczególne okoliczności, które mogą wskazywać na instrumentalny charakter wszczynania postępowań karnych skarbowych w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego. Stąd też przeanalizowane zostały dane dotyczące momentu, w którym wszczynane były postępowania karne skarbowe, to jest daty wszczęcia postępowania karnego skarbowego oraz etapu, na którym znajdowało się postępowanie kontrolne w chwili wszczynania postępowania karnego skarbowego.

Z uzyskanych danych wynika, że aż 71.3% postępowań karnych skarbowych, wszczętych w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wszczynanych jest w ostatnim kwartale tego roku. Zdarza się przy tym, że postępowania wszczynane są dosłownie w ostatnich dniach tego roku, jak np. 30 lub 31 grudnia. Podczas, gdy w I kwartale wszczynanych jest zaledwie 2.9 % postępowań karnych skarbowych, w II kwartale – 5.4 %, a w III – 20.9%. Oznacza to, że ponad 90 % wszystkich postępowań karnych skarbowych, wszczętych w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania

podatkowego, wszczynanych jest w III i IV kwartale tego roku. Biorąc pod uwagę to, że spośród postępowań wszczętych w III kwartale roku, 123 postępowania, czyli ponad połowa wszczęta została we wrześniu, ok. 82% postępowań karnych skarbowych wszczętych w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, wszczętych zostało w 4 ostatnich miesiącach roku, w którym zobowiązanie to mogło się przedawnić.

Tabela nr 8⁴³

Rok	A	B	C	D	E
	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, wszczęte w IV kwartale roku	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, wszczęte w III kwartale roku	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, wszczęte w II kwartale roku	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, wszczęte w I kwartale roku
2008	39	27	5	5	2
2009	82	66	9	6	1
2010	132	109	18	2	3
2011	196	155	32	7	2
2012	267	178	61	23	5
2013	222	151	48	11	12
2014	228	145	65	9	9
	1166	831 (71.3%)	238 (20.4%)	63 (5.4%)	34 (2.9%)

⁴³ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

Tak późne wszczynanie postępowań karnych skarbowych może świadczyć o tym, że UKS-y będąc świadome posiadania narzędzia do wydłużenia czasu na prowadzenie postępowań kontrolnych w postaci art. 70 § 6 pkt 1 O.p., nie czują się zobligowane do zakończenia tych postępowań przed upływem ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stąd też im bliżej końca roku, tym większa liczba przypadków wszczynania postępowań karnych skarbowych.

O tym, że art. 70 § 6 pkt 1 O.p. stał się wygodnym narzędziem do przedłużania czasu na prowadzenie postępowania kontrolnego, świadczy też ilość decyzji II-instancyjnych wydanych już po upływie ustawowego, 5-letniego okresu przedawnienia. Skoro decyzje te wydane zostały po tym terminie, oznacza to, że musiała wystąpić jakaś przesłanka, skutkująca zawieszeniem bądź przerwaniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

UKS-y udostępniły dane na temat dat wydania i rodzaju decyzji wydanych w II instancji w postępowaniach kontrolnych, toczących się w poszczególnych latach, których przedmiotem były zobowiązania podatkowe przedawniające się z końcem danego roku.

Poniższa tabela prezentuje dane dotyczące ilości decyzji II-instancyjnych, wydanych do dnia udostępnienia informacji publicznej, już po upływie ustawowego terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, będących przedmiotem postępowań kontrolnych, w których wydano decyzje w II instancji.

Tabela nr 9⁴⁴

	A	B	C
Rok	Decyzje wydane do dnia udostępnienia informacji publicznej w II-instancji w postępowaniach kontrolnych, dotyczących zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem roku ⁴⁵	Decyzje wydane w postępowaniach, o których mowa w kolumnie A, już po upływie ustawowego terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych	Udział procentowy (B/A)
2008	238	152	63.9%
2009	451	322	71.4%
2010	463	230	49.7%
2011	462	264	57.1%
2012	519	295	56.8%
2013	486	280	57.6%
2014	299	154	51.5%
	2918	1697	58.1%

Z powyższych danych wynika, że prawie 60% decyzji II-instancyjnych wydanych w postępowaniach kontrolnych, mających za przedmiot zobowiązania przedawniające się z końcem danego roku, wydanych zostało już po upływie ustawowego terminu przedawnienia tych zobowiązań.

Tabela nr 10 przedstawia jak rozkładało się czasowo (w podziale na poszczególne lata) wydawanie decyzji II-instancyjnych przez organy w tych postępowaniach kontrolnych, których przedmiotem były zobowiązania przedawniające się z końcem danego roku, w których do dnia udostępnienia informacji publicznej wydano decyzje w II instancji.

⁴⁴ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

⁴⁵ Liczba decyzji wydanych w II instancji do dnia udostępniania informacji publicznej w postępowaniach kontrolnych, mających za przedmiot zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem danego roku różni się od liczby postępowań, o których mowa w kolumnie B tabeli nr 8 ze względu na okoliczność, że w niektórych postępowaniach wydano więcej niż jedną decyzję w II instancji. Może to wynikać z faktu, że jedno postępowanie może obejmować kilka okresów rozliczeniowych, za które wydawane były odrębne decyzje.

Tabela nr 10⁴⁶

Rok, z którym upływał termin przedawnienia zobowiązania będącego przedmiotem postępowania kontrolnego	Liczba decyzji II-instancyjnych wydanych w postępowaniach kontrolnych toczących się w danym roku i mających za przedmiot zobowiązania przedawniające się z końcem tego roku	Decyzje wydane w 2008 r.	Decyzje wydane w 2009 r.	Decyzje wydane w 2010 r.	Decyzje wydane w 2011 r.	Decyzje wydane w 2012 r.	Decyzje wydane w 2013 r.	Decyzje wydane w 2014 r.	Decyzje wydane w 2015 r.	Decyzje wydane w 2016 r.
2008	238	86	66	22	27	12	9	14	2	-
2009	451	13 ⁴⁷	116	205	60	26	15	16	-	-
2010	463	17	13	203	149	37	27	16	1	-
2011	461	19	23	18	137	154	79	28	3	-
2012	519	9	16	15	8	176	194	72	29	-
2013	485	-	5	4	1	5	190	219	61	-
2014	299	-	-	-	-	-	-	145	153	1 ⁴⁸

⁴⁶ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

⁴⁷ Jeden UKS (w Szczecinie) podał także informację o decyzjach wydanych w przedmiocie zobowiązań za poszczególne lata, także w sytuacji, kiedy decyzje te wydane były w toku postępowania, toczących się wcześniej niż w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia tych zobowiązań. Dane zaznaczone w tabeli nr 10 na żółto, to dane pochodzące z tego właśnie UKS-u.

⁴⁸ Jeden UKS (w Bydgoszczy) podał informację o decyzji wydanej w 2016 roku.

Z powyższego zestawienia wynika, że najwięcej decyzji w II instancji wydawanych było przez organy w roku następującym po roku, w którym upływał ustawowy termin przedawnienia zobowiązania będącego przedmiotem tego postępowania. Przykładowo w 2009 roku, w postępowaniach kontrolnych mających za przedmiot zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem 2009 roku, wydano 116 decyzji II-instancyjnych w toku tych postępowań. Rok później, w 2010, było to już 205 decyzji. Sytuacja ta powtarza się także w przedmiocie zobowiązań przedawniających się z końcem 2011, 2012, 2013 i 2014 r. Oznacza to, prawdopodobnie że UKS-y, zawieszając bieg terminu przedawnienia⁴⁹, dążyły jednak do jak najszybszego zakończenia postępowania kontrolnego. Być może, organy nie chciały nadmiernie przeciągać czasu trwania tych postępowań, mając świadomość nadużycia swoich uprawnień w postaci instrumentalnego wykorzystania instytucji z art. 70 § 6 pkt 1 O.p.

Drugą perspektywą, z jakiej oceniać można 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 danych⁵⁰, wynika że jeśli są one wszczynane w trakcie postępowania kontrolnego, to 26.9% postępowań

⁴⁹ Analizując dane dotyczące daty wydania decyzji w II-instancji po upływie ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, należy jednak mieć na względzie, iż Autorzy Raportu nie dysponują szczegółowymi danymi dotyczącymi powodów wydania decyzji już po upływie terminu przedawnienia. Mogło to być spowodowane nie tylko wszczęciem postępowania karnego skarbowego, ale zaistnieniem innej przesłanki z katalogu przesłanek zawieszających bądź przerywających bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

⁵⁰ Do analizy pod kątem etapu na jakim znajdowało się postępowanie podatkowe w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego wykorzystano dane z 5 UKS-ów, gdyż jeden z urzędów (UKS w Szczecinie) podał dane dotyczące tylko postępowań karnych skarbowych wszczętych przed wydaniem decyzji w I instancji. Wykorzystanie tych danych do analizy nie byłoby więc miarodajne wobec danych z innych UKS-ów, które podały informacje o postępowaniach karnych skarbowych wszczętych także na późniejszych etapach.

karnych skarbowych wszczynanych jest jeszcze przed wydaniem decyzji w I instancji. 20.4 % postępowań karnych skarbowych wszczynanych jest pomiędzy doręczeniem podatnikowi decyzji I instancji a wniesieniem odwołania od niej, a pozostałe 51.8% postępowań karnych skarbowych wszczynanych w trakcie postępowania kontrolnego, wszczynanych jest na etapie postępowania odwoławczego.

Tabela nr 11⁵¹

Rok	A	B	C	D
	Postępowania karne skarbowe, wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A wszczęte przed wydaniem decyzji w I instancji	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A wszczęte w okresie pomiędzy doręczeniem decyzji I instancji a wniesieniem odwołania	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A wszczęte na etapie postępowania odwoławczego
2008	38	5 (13.1%)	5 (13.1%)	28 (73.7%)
2009	79	18 (22.8%)	14 (17.7%)	47 (59.5%)
2010	123	15 (12.2%)	12 (9.7%)	96 (78.0%)
2011	184 ⁵²	34 (18.5%)	48 (26.0%)	101 (54.9%)
2012	255 ⁵³	78 ⁵⁴ (30.9%)	52 (20.4%)	117 (45.9%)
2013	209	57 (27.3%)	44 (21.0%)	108 (51.7%)
2014	211	89 (42.9%)	49 (23.2%)	73 (34.6%)
	1099⁵⁵	296 (26.9%)	224 (20.4%)	570 (51.8%)

⁵¹ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

⁵² W przypadku jednego postępowania karnego skarbowego wszczętego w 2011 roku brak jest informacji odnośnie etapu, na jakim znajdowało się postępowanie kontrolne w momencie jego wszczęcia.

⁵³ W ośmiu przypadkach postępowan karnych skarbowych, wszczętych w 2012 roku brak jest informacji odnośnie etapu, na jakim znajdowało się postępowanie kontrolne w momencie jego wszczęcia.

⁵⁴ W trzech przypadkach postępowania karne skarbowe dotyczyły zobowiązań znajdujących się różnych etapach postępowania kontrolnego, przy czym w każdym wypadku przynajmniej jedno z nich znajdowało się na etapie przed wydaniem decyzji w I instancji; zostały one ujęte w powyższym zestawieniu tylko jeden raz, tzn. jako postępowania karne skarbowe wszczęte przed wydaniem decyzji w I instancji.

⁵⁵ Postępowania karne skarbowe, co do których brak danych na jakim etapie postępowania kontrolnego zostały wszczęte stanowią 0,9% całości.

Podsumowując dane dotyczące poszczególnych lat 6-letniego okresu, który był poddany badaniu, wyraźnie widać, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie jest skorelowane z etapem postępowania kontrolnego. Analizując jak zmieniała się na przestrzeni lat praktyka organów odnośnie wyboru momentu wszczęcia postępowania karnego skarbowego w odniesieniu do etapu postępowania kontrolnego, można zauważyć kilka ciekawych tendencji. Po pierwsze, UKS-y coraz częściej wszczynają postępowania karne skarbowe jeszcze przed wydaniem decyzji w I instancji. W roku 2008 takie wszczęcia stanowiły zaledwie 13.1 %, a w roku 2014 już 42.9%. Drugą widoczną tendencją jest to, że poczynając od roku 2011, odsetek postępowań karnych skarbowych wszczynanych pomiędzy doręczeniem podatnikowi decyzji w I instancji a wniesieniem odwołania od tej decyzji ustabilizował się na poziomie ok. 20%. Trzecia widoczna prawidłowość obrazuje spadek ilości tych postępowań karnych skarbowych, które są wszczynane na etapie postępowania odwoławczego (pomimo, iż biorąc pod uwagę cały 6-letni okres jest to etap, na którym najchętniej wszczynano postępowanie karne skarbowe). Biorąc pod uwagę całokształt danych ukazanych w tabeli nr 11, można zaobserwować, że postępowania karne skarbowe coraz częściej wszczynane są na coraz wcześniejszych etapach postępowania kontrolnego.

Obserwacja ta jest kolejnym potwierdzeniem postawionej wyżej tezy – organy skarbowe, wiedząc, że dysponują narzędziem do wydłużenia czasu na prowadzenie postępowań kontrolnych, nie spieszą się z ich wszczęciem i zakończeniem przed terminem przedawnienia zobowiązania. Może być tak, że organy skarbowe wszczynają postępowania kontrolne coraz później w stosunku do terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, co tłumaczyłoby dlaczego postępowania karne skarbowe wszczynane są na coraz wcześniejszych etapach postępowania kontrolnego.

Wszczęcie postępowania karnego skarbowego jeszcze przed wydaniem decyzji w I instancji jest okolicznością w sposób szczególny wskazującą na motywację kierującą organem wszczynającym to postępowanie. Na tym etapie, ustalenia organu w zakresie ewentualnego uszczuplenia zobowiązania podatkowego

nie uzyskały jeszcze nawet formy władczego kształtu decyzji i nadal w obrocie prawnym pozostaje wiążąca także organ, deklaracja podatkowa złożona przez podatnika.

Wszczywanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych innych niż dotyczące zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe – analiza danych udostępnionych przez urzędy kontroli skarbowej.

Z udostępnionych przez UKS-y danych wynika, iż 94% postępowań karnych skarbowych, wszczętych w trakcie postępowania kontrolnego, zostało wszczętych w trakcie postępowań, które dotyczyły zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem roku, w którym postępowanie to zostało wszczęte. Oznacza to, że zaledwie 6% postępowań karnych skarbowych wszczynanych jest w trakcie postępowań kontrolnych, które dotyczą innych niż przedawniające się z końcem roku, zobowiązań podatkowych.

Tabela nr 12⁵⁶

	A	B	
Rok	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, dotyczącego zobowiązania innego niż przedawniające się z końcem roku	Udział procentowy (B/A)
2008	48	9	19%
2009	84	2	2%
2010	143	11	8%
2011	211	15	7%
2012	281	14	5%
2013	237	15	6%
2014	240	12	5%
	1244	78	6%

Na powyższe dane można spojrzeć także z perspektywy udziału postępowań kontrolnych dotyczących zobowiązań po-

⁵⁶ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

datkowych, innych niż przedawniające się z końcem roku w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych, w trakcie których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Tabela nr 13⁵⁷

	A	B	
Rok	Postępowania kontrolne, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe	Postępowania kontrolne, dotyczące zobowiązań podatkowych innych niż przedawniające się z końcem roku, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe	Udział procentowy (B/A)
2008	54	10	18.5%
2009	99	8	8%
2010	176	26	14.7%
2011	244	23	9.4%
2012	335	32	9.5%
2013	254	17	6.7%
2014	258	14	5.4%
	1420	130	9.1%

Jak widać powyżej, wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych, których przedmiotem nie są zobowiązania przedawniające się z końcem roku jest zjawiskiem marginalnym. Stosunkowo wysoki odsetek takich postępowań karnych skarbowych występował jeszcze w roku 2008, co mogło być spowodowane nieugruntowaną wówczas w praktyce wiedzą na temat możliwości, jakie daje wykorzystanie instytucji z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. i tym samym w ogóle niewielką liczbą postępowań karnych skarbowych wszczynanych w trakcie postępowań kontrolnych.

Przypadki, w których postępowanie karne skarbowe zostało wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem nie było zobowiązanie przedawniające się z końcem roku, mogą być uzasadnione tym, że postępowania karne skarbowe często wszczynane są w przedmiocie zobowiązań za kilka okresów podatkowych. Są to najczęściej sytuacje, w któ-

⁵⁷ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

rych potencjalne nieprawidłowości ujawnione w toku postępowania kontrolnego dotyczą kilku okresów podatkowych. Jeśli jeden z tych okresów zagrożonych jest przedawnieniem, wszczynają się postępowanie karne skarbowe za ten okres oraz za pozostałe potencjalnie dotknięte tymi samymi nieprawidłowościami okresy, niejako „na zapas”. Zobowiązania za różne okresy podatkowe mogą być przedmiotem jednego postępowania kontrolnego. Może być więc tak, że przedstawione w tabeli nr 13 postępowania kontrolne mające za przedmiot zobowiązania nieprzedawniające się z końcem danego roku, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe, dotyczyły także zobowiązań, które mogły się przedawnić z końcem roku. Należy tu mieć też na uwadze okoliczność, iż w 2008 roku przedawniały się wyłącznie zobowiązania w podatku VAT i to tylko za miesiące stycznia-listopad 2003 roku. W związku z tym, postępowania karne skarbowe wszczęte w przedmiocie zobowiązań, które przedawniały się z końcem 2008 roku, mogły obejmować też zobowiązania za inne, nieprzedawniające się z końcem tego roku, okresy podatkowe (np. zobowiązania w podatkach dochodowych za 2003 rok).

W kontekście działalności UKS-ów, wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych, które nie dotyczą zobowiązań zagrożonych przedawnieniem w danym roku jest zjawiskiem niemal nieistniejącym. Dla porównania, w poniższej tabeli przedstawiono udział postępowań kontrolnych, dotyczących zobowiązań które nie przedawniały się z końcem danego roku, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych prowadzonych w danym roku przez organy.

Tabela nr 14⁵⁸

	A	B	
Rok	Postępowania kontrolne, toczące się w danym roku przed organ ⁵⁹	Postępowania kontrolne, dotyczące zobowiązań podatkowych innych niż przedawniające się z końcem roku, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe	Udział procentowy (B/A)
2008	5031	10	0.2%
2009	4712	8	0.2%
2010	4797	26	0.5%
2011	4486	23	0.5%
2012	4875	32	0.6%
2013	5041	17	0.3%
2014	4821	14	0.3%
	33 263	130	0.4%

Niestety, Autorzy Raportu nie dysponują na tyle szczegółowymi danymi, by potwierdzić, że powyższe postępowania kontrolne dotyczyły **wyłącznie** zobowiązań podatkowych nieprzedawniających się z końcem roku. Rzeczywisty odsetek postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe, a które miały za przedmiot wyłącznie zobowiązanie nieprzedawniające się z końcem danego roku, w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych, może być więc niższy niż przedstawiony w tabeli nr 14.

Niezależnie od tego, z udostępnionych informacji wynika, że **w działalności organów skarbowych w zasadzie nie istnieje praktyka wszczynania postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych, które nie dotyczą zobowiązań podatkowych zagrożonych przedawnieniem z końcem danego roku.**

⁵⁸ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

⁵⁹ Dane dotyczące wszystkich toczących się w danym roku postępowań kontrolnych z udziałem organu, a więc zarówno tych, które były wszczęte w poszczególnych latach, jak i tych, które mogły być wszczęte w latach poprzednich.

3.3. Wnioski.

1. Wszczywanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych, a więc przed ich ostatecznym zakończeniem (wydaniem decyzji w II instancji) nie jest ugruntowaną praktyką – 1109 przypadków na ogólną liczbę prowadzonych w badanym okresie postępowań kontrolnych (5.1%)⁶⁰.
2. Zdecydowana większość postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe, to postępowania, których przedmiotem było zobowiązanie podatkowe, przedawniające się z końcem roku, w którym to postępowanie karne skarbowe zostało wszczęte – 91%.
3. Na przestrzeni 6 lat, zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego wzrosło prawie pięciokrotnie, pomimo, że ilość toczących się postępowań kontrolnych w poszczególnych latach pozostawała na mniej więcej tym samym poziomie z (1.3% do 6.1%)⁶¹.
4. Blisko połowa wszystkich wszczynanych przez organy postępowań karnych skarbowych, które spowodowały zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego to postępowania wszczynane w trakcie postępowań kontrolnych – 48%⁶².
5. Aż 94% postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowania kontrolnego, to postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowań kontrolnych, dotyczących zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem danego roku⁶³.

⁶⁰ Dane z tabeli nr 5; przy nieco innym ujęciu danych (tabela nr 6), odsetek postępowań kontrolnych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe w ogólnej liczbie postępowań kontrolnych wynosi 7.6%.

⁶¹ Dane z tabeli nr 5.

⁶² Dane z tabeli nr 4.

⁶³ Informacja z punktu piątego to *de facto* inne ujęcie danych z punktu dru-

6. Postępowania karne skarbowe wszczynane w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego, w zdecydowanej liczbie przypadków wszczynane są w III i IV kwartale ostatniego roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – 91%, z czego aż ponad 80% wszczętych zostało w 4 ostatnich miesiącach tego roku.
7. Z biegiem kolejnych lat postępowania karne skarbowe wszczynane były na coraz wcześniejszym etapie postępowania kontrolnego, tj. wzrastał udział przypadków, kiedy postępowanie karne skarbowe wszczęte było przed wydaniem decyzji w I instancji – z 13.1% w 2008 r. do 42.9% w 2014 r.

giego. Różnica w punktach procentowych wynika stąd, iż jedno postępowanie karne z punktu piątego mogło obejmować kilka zobowiązań podatkowych, będących przedmiotem różnych postępowań kontrolnych, o których mowa w punkcie drugim.

4. Przebieg postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowania kontrolnego – analiza porównawcza z danymi MS, MF i Prokuratury Krajowej dotyczącymi postępowań karnych oraz karnych skarbowych.

4.1. Zawieszanie postępowań i stawianie zarzutów osobom podejrzanym.

4.1.1. Dane udostępnione przez urzędy kontroli skarbowej

Z danych udostępnionych przez UKS-y, wynika że 62.9% wszystkich postępowań karnych skarbowych, wszczętych w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem było zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem danego roku⁶⁴, zostało zawieszonych na podstawie art. 114a k.k.s. W 9.5% przypadków postępowań karnych skarbowych, UKS-y nie podały informacji czy doszło do zawieszenia postępowania karnego skarbowego czy też nie. Tym samym, jeśli weźmiemy pod uwagę wyłączenie te postępowania karne skarbowe, co do których Autorzy Raportu posiadają informację, czy doszło do ich zawieszenia na podstawie art. 114a k.k.s., to okaże się, że ponad dwie trzecie (69.6%) tych postępowań zostało zawieszonych.

⁶⁴ Analizie pod kątem ilości zawieszonych postępowań karnych skarbowych na podstawie art. 114a k.k.s., poddano tylko lata 2010-2014, gdyż art. 114a k.k.s. wszedł w życie 30 lipca 2010 r.

Tabela nr 15⁶⁵

Rok	A	B	C	D	E
	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe	Postępowania karne skarbowe, z kolumny A, co do których podano informacje odnośnie zawieszenia	Postępowania karne skarbowe z kolumny B, które zostały zawieszone na podstawie art. 114a k.k.s. ⁶⁶	Udział procentowy postępowanych z kolumny C w postępowaniach karnych skarbowych z kolumny A	Udział procentowy postępowanych z kolumny C w postępowaniach karnych skarbowych z kolumny B
2010	132	118	84 ⁶⁷	63.7%	71.2%
2011	196	173	120 ⁶⁸	61.2%	69.4%
2012	267	239	170	63.7%	71.1%
2013	222	198	148 ⁶⁹	66.6%	74.7%
2014	228	217	136 ⁷⁰	59.6%	62.7%
	1045	945	658	62.9%	69.6%

⁶⁵ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

⁶⁶ Dane dotyczące ilości zawieszonych postępowań zaprezentowane są z perspektywy roku, w którym to zawieszono postępowanie zostało wszczęte. Nie oznacza to jednak, że zawieszenie nastąpiło w tym samym roku.

⁶⁷ W tym jedno postępowanie zawieszono na podstawie art. 22 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.

⁶⁸ W tym dwa postępowania zawieszono na podstawie art. 22 § 1 k.p.k.

⁶⁹ W tym dwa postępowania zawieszono na podstawie art. 22 § 1 k.p.k.

⁷⁰ W tym jedno postępowanie zawieszono na podstawie art. 22 § 1 k.p.k.

Analizując dane, udostępnione przez UKS-y, należy także zauważyć, że niemalże w każdym postępowaniu karnym skarbowym, wszczętym w trakcie postępowania kontrolnego, dotyczącego zobowiązania podatkowego przedawniającego się z końcem roku, stawia się zarzuty osobom podejrzanym. Spośród takich przypadków postępowań karnych skarbowych, co do których Autorzy dysponują informacjami o fakcie postawienia (bądź też nie) zarzutów, to aż 95.4%.

Tabela nr 16⁷¹

Rok	A	B	C	D	E
	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe	Postępowania karne skarbowe z kolumny A, co do których podano informacje o fakcie postawienia (bądź nie) zarzutów	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, w których postawiono zarzuty osobie podejrzanej ⁷²	Udział procentowy postępowań karnych skarbowych z kolumny C w postępowaniach karnych skarbowych z kolumny A	Udział procentowy postępowań karnych skarbowych z kolumny C w postępowaniach karnych skarbowych z kolumny B
2008	39	37	37	94.9%	100%
2009	82	77	74	90.4%	96.1%
2010	132	120	116	87.9%	96.7%
2011	196	177	174	88.8%	98.3%
2012	267	241	232	86.9%	96.3%
2013	222	192	176	79.3%	91.7%
2014	228	207	194	85.1%	93.7%
	1166	1051	1003	86%	95.4%

⁷¹ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

⁷² Dane dotyczące ilości postępowań, w trakcie których postawiono zarzuty osobom podejrzanym zaprezentowane są z perspektywy roku, w którym te postępowania zostały wszczęte. Nie oznacza to jednak, że czynność postawienia zarzutów miała miejsce w tym samym roku.

Zdarza się, że zarzuty stawiane są zaledwie kilka dni po wszczęciu, bądź nawet tego samego dnia, w którym zostało wszczęte postępowanie karne skarbowe. Prawdopodobnie postawienie zarzutów jest pierwszą (najczęściej też jedyną) czynnością wykonywaną przez organy ścigania w trakcie instrumentalnie wszczętego postępowania karnego skarbowego, tuż przed jego zawieszeniem. Potwierdzeniem powyższego jest fakt, że w prawie w 93% przypadków zawieszonych postępowań karnych skarbowych w latach 2010-2014, w których postawiono też zarzuty osobom podejrzanym, zarzuty te zostały postawione przed zawieszeniem postępowania karnego skarbowego.

Zarzuty stawiane były też najprawdopodobniej w celu uniknięcia przedawnienia karalności czynów zabronionych, o które toczyły się postępowania karne skarbowe. Ostateczne przesądzenie tej kwestii wymagałoby jednak pozyskania dodatkowych danych i ich przeanalizowania.

Zawieszenie postępowania karnego skarbowego następowało bardzo często zaledwie kilka dni po postawieniu zarzutów. Biorąc pod uwagę, że zawieszenie na podstawie art. 114a k.k.s. następuje ze względu na fakt, iż toczące się równoległe postępowanie podatkowe i kontrolne nie zostało zakończone wiążącymi ustaleniami, stawianie zarzutów na takim etapie wydaje się być przedwczesne. Skoro bowiem nie ustalono nawet jeszcze w toku postępowania kontrolnego lub podatkowego, że doszło do naruszenia jakichkolwiek przepisów prawa podatkowego, to tym bardziej trudno wskazywać na osobę sprawcy takiego naruszenia.

Tabela nr 17⁷³

	A	B	C
Rok	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe, w trakcie których postawiono zarzuty osobom podejrzanym i które uległy zawieszeniu na podstawie art. 114a k.k.s. ⁷⁴	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, w których zawieszenie nastąpiło po postawieniu zarzutów	Udział procentowy (B/A)
2010	76	71	93.4%
2011	115	103	89.6%
2012	156 ⁷⁵	143	91.6%
2013	125	122	97.6%
2014	119 ⁷⁶	110	92.4.%
	591	549	92.9%

Uzyskane dane wykazują, że marginalne są przypadki, w których zawieszono postępowanie karne skarbowe bez wcześniejszego postawienia zarzutów osobie podejrzaney, tj. 7.1.% wszystkich zawieszonych postępowań karnych skarbowych.

Stawianie zarzutów osobie podejrzaney w tak krótkim czasie po wszczęciu postępowania karnego skarbowego, a następnie zawieszanie postępowania karnego skarbowego do czasu zakończenia postępowania kontrolnego/podatkowego najprawdopodobniej jest działaniem zapobiegającym przedawnieniu karalności czynu zabronionego. Karalność czynu zabronionego

⁷³ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

⁷⁴ Dane dotyczące ilości postępowań, które uległy zawieszeniu i w trakcie których postawiono zarzuty osobom podejrzanym zostały zaprezentowane z perspektywy roku, w którym te postępowania zostały wszczęte. Nie oznacza to jednak, że zawieszenie i postawienie zarzutów nastąpiło w ciągu tego samego roku.

⁷⁵ W dwóch przypadkach postępowań karnych skarbowych, nie podano daty zawieszenia postępowania.

⁷⁶ W trzech przypadkach postępowań karnych skarbowych nie podano daty zawieszenia postępowania.

na gruncie k.k.s. wynosi, w zależności od kwalifikacji prawnej, 5 lub 10 lat od czasu jego popełnienia. Jeżeli jednak w trakcie tego okresu, wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy (czyli postawiono zarzuty osobie podejrzanej), okres karalności wydłuża się odpowiednio o kolejne 5 lub 10 lat. Organy prowadzące postępowania karne skarbowe najprawdopodobniej więc stawiają zarzuty po to, by uniknąć przedawnienia karalności czynu zabronionego. Mają one bowiem świadomość, że ze względu na przewlekłość równoległe prowadzonego postępowania kontrolnego/podatkowego, którego ostateczne ustalenia co do wymiaru podatku warunkują kontynuowanie postępowania karnego skarbowego doprowadzić może do tego, że karalność ta mogłaby ulec przedawnieniu. W przypadku 5 letniego okresu przedawnienia, karalność w przypadku niepostawienia zarzutu ustałaby z końcem tego samego roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe. Ustanie karalności czynu uzasadniałoby oczywiście umorzenie postępowania karnego skarbowego, a tym samym odwieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. To z kolei mogłoby spowodować przedawnienie zobowiązania podatkowego przed zakończeniem postępowania w administracyjnym toku instancji.

Zawieszanie postępowań karnych skarbowych niedługo po ich wszczęciu po raz kolejny stawia pod znakiem zapytania sam sens 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 wstrzymanie się z postępowaniem karnym skarbowym do prawomocnego zakończenia postępowania podatkowego.

4.1.2. Porównanie z danymi statystycznymi dotyczącymi ogółu postępowań karnych skarbowych i karnych⁷⁷

Analizując dane udostępnione przez Ministra Finansów, dotyczące ogółu postępowań karnych skarbowych, które zostały zawieszane na etapie postępowania przygotowawczego w latach 2012-2016, należy dojść do wniosku, że zawieszanie postępowań karnych skarbowych jest zjawiskiem marginalnym i ma miejsce jedynie w 1.6% przypadków. Na podobnym, niewysokim poziomie znajduje się odsetek zawieszonych na etapie postępowania przygotowawczego postępowań karnych⁷⁸.

Tabela nr 18

⁷⁷ Autorzy Raportu nie dysponują wiedzą na temat sposobu ujęcia danych statystycznych dotyczących ogółu postępowań karnych i karnych skarbowych, udostępnionych przez podmioty publiczne. Metodyka ta może różnić się od metodyki przyjętej przez Autorów Raportu. Przykładowo, Autorzy Raportu przedstawiając dane dotyczące liczby zawieszonych postępowań karnych skarbowych za dany rok, odnoszą te dane do momentu wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Oznacza to, że liczba zawieszonych postępowań za 2008 rok jest informacją, w ilu przypadkach postępowań karnych skarbowych wszczętych w 2008 roku, nastąpiło ich zawieszenie. W przypadku danych udostępnionych przez podmioty publiczne (MF, MS i PK) dane te mogą wskazywać na liczbę zawieszonych postępowań w danym roku, niezależnie od momentu ich wszczęcia. Nie czyni to jednak tych danych nieprzydatnymi do dokonania porównania na potrzeby niniejszego Raportu. Dane te, bez względu na metodykę ich ujęcia, przedstawiają występowanie (bądź nie) określonych tendencji.

⁷⁸ Dane udostępnione w drodze informacji publicznej przez Prokuraturę Krajową na podstawie sprawozdań powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury w sprawach karnych.

Rok	Odsetek zawieszonych postępowań karnych skarbowych w ogólnej liczbie postępowań karnych skarbowych	Odsetek zawieszonych postępowań karnych w ogólnej liczbie postępowań karnych ⁷⁹
2010	b.d.	3.5%
2011	b.d.	3.5%
2012	1.7%	3.4%
2013	1.7%	3.7%
2014	1.5%	4.2%
2015	1.3%	5.1%
2016	1.8%	4.9%
	1.6%	3.9%

Z powyższych danych wynika, że postępowania karne skarbowe wszczynane w trakcie postępowania kontrolnego w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zawieszane są wyjątkowo często w porównaniu do ogółu postępowań karnych i karnych skarbowych. Stanowi to kolejne potwierdzenie tego, że wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego/podatkowego jest niecelowe i nosi znamiona instrumentalności działania. Postępowania te wszczynane są nie dlatego, że istnieje uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa, ale dlatego, że istnieje potrzeba zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dla osiągnięcia skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia wystarczające jest samo wszczęcie postępowania karnego skarbowego. Bez znaczenia pozostaje to, kiedy i w jaki sposób postępowanie się zakończy. Przedwczesne wszczęcie postępowania karnego skarbowego wymusza jego zawieszenie do prawomocnego zakończenia postępowania kontrolnego, po to aby uniknąć zarzutu przewlekłego prowadzenia postępowania, tj. przez okres czasu wykraczający poza ustawowo określone ramy czasowe prowadzenia postępowania przygotowawczego.

⁷⁹ Podstawę do zawieszenia postępowania karnego stanowi art. 22 § 1 k.p.k.

4.2. Sposób zakończenia postępowań na etapie postępowania przygotowawczego oraz przed sądem.

4.2.1. Dane udostępnione przez urzędy kontroli skarbowej.

Na wstępie należy zaznaczyć, iż dane udostępnione przez UKS-y, dotyczące sposobu zakończenia postępowania przygotowawczego (bądź informacji o tym, iż nie zostało ono jeszcze ukończony) są niekompletne. W około 32% przypadków postępowań karnych skarbowych, wszczętych w toku postępowania kontrolnego, dotyczącego zobowiązania przedawniającego się z końcem danego roku, nie udostępniono informacji odnośnie tego, jak zakończył się etap postępowania przygotowawczego lub czy wciąż toczą się one na tym etapie. Dlatego też wszelkie analizy zawarte w tym podrozdziale dotyczyć będą tylko tych postępowań (901) karnych skarbowych, co do których znany jest sposób ich zakończenia.

Spośród 901 postępowań karnych skarbowych o znanym sposobie zakończenia etapu postępowania przygotowawczego, prawie 30% toczyło się wciąż na etapie postępowania przygotowawczego na dzień udostępnienia informacji publicznej⁸⁰ przez UKS-y.

⁸⁰ 17 i 18 lutego 2016 r. w przypadku pięciu UKS-ów i 27 stycznia 2017 r. w przypadku jednego UKS-u

Tabela nr 19⁸¹

	A	B	C
Rok	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe	Postępowania, o których mowa w kolumnie A, co do których udostępniono informację na temat zakończenia postępowania przygotowawczego lub informację, że nadal toczy się ono na tym etapie na dzień udostępnienia informacji	Postępowania, o których mowa w kolumnie B, zakończone na etapie postępowania przygotowawczego na dzień udostępnienia informacji
2008	39	38	38 (100.0%)
2009	82	79	75 (94.9%)
2010	132	108	98 (90.7%)
2011	196	152	131 (86.1%)
2012	267	199	135 (67.8%)
2013	222	160	90 (56.2%)
2014	228	165	66 (40%)
	1166	901	633 (70.1%)

W latach 2008–2009 wartość ta jest bardzo niska i niezakończone postępowania na etapie postępowania przygotowawczego na dzień udostępnienia informacji publicznej (2016 rok) są w zasadzie zjawiskiem wyjątkowym. Wartość ta rośnie w kolejnych latach, co nie jest zaskakującą tendencją. Należy zwrócić jednak uwagę na fakt, że powyższe dane wskazują na odsetek postępowań karnych skarbowych niezakończonych na etapie postępowania przygotowawczego na dzień udostępnienia informacji publicznej, czyli na luty 2016 roku i styczeń 2017 r. – w przypadku jednego UKS-u⁸². Oznacza to, że ponad 40% postępowań karnych skarbowych wszczętych w 2013 roku oraz ponad 60% wszczętych w 2014 roku, wciąż toczyło się na etapie postępowania przygotowawczego w 2016 roku. Oznacza to, że postępo-

⁸¹ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

⁸² Jeden z UKS-ów (w Krakowie) udostępnił dane aktualne na dzień 27 stycznia 2017 r. W tym przypadku, liczba niezakończonych postępowań karnych

wania przygotowawcze trwają w tych przypadkach ok. 2-3 lata. Biorąc pod uwagę, że ustawowy czas prowadzenia postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych wynosi 3 miesiące (art. 153 § 1 k.k.s.), powyższe wskazuje na znaczną przewlekłość w prowadzeniu tych postępowań. Jest to zapewne spowodowane faktem niezakończonego postępowania kontrolnego/podatkowego, w trakcie którego wszczęte zostało postępowanie karne skarbowe. Wskazują na to dane o wysokim odsetku zawieszonych postępowań wśród postępowań karnych skarbowych, wszczętych w trakcie postępowania kontrolnego. Zawieszone niedługo po wszczęciu, postępowania karne skarbowe są podejmowane prawdopodobnie dopiero wtedy, kiedy zakończone zostanie postępowanie wymiarowe, to jest kiedy wyeliminowane zostało ryzyko przedawnienia zobowiązania podatkowego i istnieją ewentualne przesłanki do prowadzenia postępowania karnego skarbowego.

Poniżej przedstawiona została analiza postępowań karnych skarbowych, które zostały do dnia udostępnienia informacji publicznej, zakończone na etapie postępowania przygotowawczego. Z udostępnionych danych wynika, że w 57% postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowania kontrolnego, dotyczącego zobowiązania podatkowego przedawniającego się z końcem danego roku, wniesiono do sądu akt oskarżenia. W 12.5% przypadków skierowano do sądu wnioski o zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. W prawie 1/3 (28.9%) przypadków, postępowania te zostały umorzone na etapie postępowania przygotowawczego.

skarbowych prowadzonych w latach 2008–2014 na dzień udzielenia informacji publicznej może być niższa niż w przypadku UKS-ów, które udzieliły informacji rok wcześniej. Wynika to z faktu, że ten UKS miał prawie rok więcej na zakończenie tych postępowań.

Tabela nr 20⁸³

Rok	A	B	C	D	E
	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkomie przedawniające się z końcem roku, zakończone na etapie postępowania przygotowawczego ⁸⁴	Postępowania, o których mowa w kolumnie A umorzono na etapie postępowania przygotowawczego (udział procentowy) ⁸⁵	Postępowania, o których mowa w kolumnie A, w których skierowano do sądu akt oskarżenia (udział procentowy)	Postępowania, o których mowa w kolumnie A, w których skierowano do sądu wnioski o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (udział procentowy)	Postępowania, o których mowa w kolumnie A, w których skierowano do sądu wnioski o warunkowe umorzenie postępowania (udział procentowy)
2008	38	15 (39.5%)	22 (57.9%)	1 (2.6%)	0
2009	75	29 (38.7%)	41 (54.7%)	5 (6.7%)	0
2010	98	29 (29.6%)	52 (53.1%)	14 (14.3%)	3 (3.1%)
2011	131	33 (25.2%)	88 (67.2%)	9 (6.9%)	1 (0.8%)
2012	135	29 ⁸⁶ (21.5%)	77 (57.0%)	27 (20.0%)	2 (1.5%)
2013	90	23 (25.5%)	47 (52.2%)	16 (17.7%)	4 (4.4%)
2014	66	25 ⁸⁷ (37.9%)	34 (51.5%)	7 (10.6%)	0
Ogółem	633	183 (28.9%)	361 (57%)	79 (12.5%)	10 (1.6%)

⁸³ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

⁸⁴ Na dzień udostępnienia informacji publicznej.

⁸⁵ Dane w kolumnach B, C, D, E zaprezentowane są w odniesieniu do postępowań wszczętych w poszczególnych latach, co oznacza, że wskazany odsetek postępowań wszczętych w danym roku został umorzony, zakończony skierowaniem aktu oskarżenia, itp. Nie oznacza to jednak, że te czynności miały miejsce w tym samym roku, w którym wszczęto postępowanie karne.

⁸⁶ W przypadku jednego postępowania karnego skarbowego, podano informację, że częściowo zostało ono umorzone, a w pozostałej części pozostaje w toku na dzień udostępnienia informacji publicznej.

⁸⁷ W przypadku jednego postępowania karnego skarbowego, podano informację, że częściowo zostało ono umorzone, a w pozostałej części pozostaje w toku na dzień udostępnienia informacji publicznej.

Ze względu na wysoki procent postępowań niezakończonych na etapie postępowania przygotowawczego w latach 2012–2014, najbardziej reprezentatywne dla wskazania sposobu zakończenia postępowań przygotowawczych będą lata 2008–2011, gdzie odsetek postępowań niezakończonych jest niski i nie odbiega znacząco od odsetka niezakończonych postępowań na koniec danego roku w postępowaniach karnych i karnych skarbowych ogółem. Dane z tych lat wskazują, że w prawie 2/3 spraw (59.3%) kierowany jest do sądu akt oskarżenia. Umorzenie postępowania na etapie postępowania przygotowawczego miało miejsce w 31% przypadków. Oznacza to, że prawdopodobnie w tych przypadkach doszło do korzystnego dla podatnika rozstrzygnięcia sprawy wymiarowej. Wówczas bowiem, brak jest stwierdzenia naruszenia przepisów prawa podatkowego, które mogłoby stać się podstawą przypisania odpowiedzialności karnej skarbowej.

Poniższa analiza prezentuje z kolei jak kończą się na etapie sądowym sprawy, w których skierowany został do sądu akt oskarżenia. Wniesienie aktu oskarżenia do sądu oznacza prawdopodobnie, że były to takie przypadki, w których postępowanie kontrolne zakończyło się niekorzystnie dla podatnika.

Tabela nr 21^{88, 89}

Rok	A	B	C	D	E
	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne, w których wniesiono do sądu akt oskarżenia o znany sposób przebiegu na etapie sądowym	Postępowania, o których mowa w kolumnie A, zakończone na etapie postępowania sądowego na dzień udostępnienia informacji publicznej	Postępowania, o których mowa w kolumnie B zakończone uniewinnieniem oskarżonego	Postępowania, o których mowa w kolumnie B zakończone skazaniem oskarżonego	Postępowania, o których mowa w kolumnie B umorzona na etapie sądowym
2008	21	20	0	14 (70.0%)	6 (30.0%)
2009	40	40	5 (12.5%)	26 ⁹⁰ (65.0%)	9 (22.5%)
2010	52	40	2 (5.0%)	36 (90.0%)	2 (5.0%)
2011	85	64	4 (6.2%)	54 ⁹¹ (84.4%)	6 (9.4%)
2012	73	58	0	56 ⁹² (96.5%)	2 (3.5%)
2013	43	31	1 (3.2%)	28 ⁹³ (90.3%)	2 (6.4%)
2014	34	10	0	10 (100.0%)	0
	348	263	12 (4.6%)	224 (85.1%)	27 (10.3%)

⁸⁸ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

⁸⁹ Dane w tabeli przedstawione są z perspektywy roku, w którym zostało wszczęte dane postępowanie karne skarbowe. Dane liczbowe przypisane do konkretnego roku oznaczają więc, że postępowanie zostało wszczęte w tym roku, natomiast wniesienie aktu oskarżenia oraz pozostatek zdarzenia ujęte w tabeli mogły mieć miejsce (i w znacznej większości przypadków miały) w latach późniejszych.

⁹⁰ W tym jeden wyrok skazujący nieprawomocny na dzień udostępnienia informacji publicznej.

⁹¹ W tym trzy wyroki skazujące nieprawomocnie na dzień udostępnienia informacji publicznej.

⁹² W tym trzy wyroki skazujące nieprawomocnie oraz jeden nakazowy na dzień udostępnienia informacji publicznej.

⁹³ W tym jeden wyrok skazujący nieprawomocny oraz trzy wyroki nakazowe na dzień udostępnienia informacji publicznej.

Inne ujęcie powyższych danych prezentuje tabela nr 22. Obliczając odsetek osób skazanych, uniewinnionych oraz tych, w stosunku do których zastosowano inne rozstrzygnięcia, Autorzy Raportu wyszli od liczby osób osądzonych (czyli tych, co do których zakończono postępowanie na etapie sądowym).

Odsetek skazań wśród postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowania kontrolnego, dotyczącego zobowiązania podatkowego przedawniającego się z końcem roku, w którym wszczęto to postępowanie karne skarbowe, w których sprawa została zakończona na etapie sądowym do dnia udostępnienia informacji publicznej wynosi 63.6%. Pozostałe rozstrzygnięcia, korzystne dla oskarżonego (uniewinnienie lub umorzenie) zapadły w ok. 11% takich spraw.

Tabela nr 22⁹⁴

Rok	A	B	C	D	E	F
	Postępowania zakończone na etapie postępowania sądowego na dzień udostępnienia informacji publicznej-(osądzeni)	Postępowania, o których mowa w kolumnie A zakończone uniewinnieniem oskarżonego	Postępowania, o których mowa w kolumnie A zakończone skazaniem oskarżonego	Postępowania, o których mowa w kolumnie A umorzony na etapie sądowym	Postępowania, o których mowa w kolumnie A, w których wydano zgodę na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	Postępowania, o których mowa w kolumnie A, w których warunkowo umorzono postępowanie
2008	21	0 (0%)	14 (66.7%)	6 (28.6%)	1 (4.8%)	0
2009	45	5 (11.1%)	26 ⁹⁵ (57.8%)	9 (20%)	5 (11.1%)	0
2010	57	2 (3.5%)	36 (63.15)	2 (3.5%)	14 (24.6%)	3 (5.3%)
2011	74	4 (5.4%)	54 ⁹⁶ (73%)	6 (8.1%)	9 (12.2%)	1 (1.3%)
2012	87	0	56 ⁹⁷ (64%)	2 (2.3%)	27 (31.4%)	2 (2.3%)
2013	51	1 (2%)	28 ⁹⁸ (55%)	2 (3.9%)	16 (31.4%)	4 (7.8%)
2014	17	0	10 (62.5%)	0	7 (37.5%)	0
	352	12 (3.4%)	224 (63.6%)	27 (7.7%)	79 (22.4%)	10 (2.8%)

⁹⁴ Szczegółowe dane, w podziale na poszczególne urzędy kontroli skarbowej, znajdują się w tabeli analitycznej, stanowiącej załącznik do Raportu.

⁹⁵ W tym jeden wyrok skazujący nieprawomocny na dzień udostępnienia informacji publicznej.

⁹⁶ W tym trzy wyroki skazujące nieprawomocne na dzień udostępnienia informacji publicznej.

⁹⁷ W tym trzy wyroki skazujące nieprawomocne oraz jeden nakazowy na dzień udostępnienia informacji publicznej.

⁹⁸ W tym jeden wyrok skazujący nieprawomocny oraz trzy wyroki nakazowe na dzień udostępnienia informacji publicznej.

4.2.2. Porównanie z danymi statystycznymi dotyczącymi ogółu postępowań karnych skarbowych i karnych⁹⁹.

Dla celów porównawczych wykorzystano w niniejszym rozdziale dane statystyczne uzyskane w drodze dostępu do informacji publicznej z Ministerstwa Finansów¹⁰⁰, z Prokuratury Krajowej¹⁰¹, a także dane dostępne publicznie w postaci zestawień przygotowanych przez Wydział Statystyki w Departamencie Organizacyjnym Ministerstwa Sprawiedliwości¹⁰². Ze względu na fakt, iż nieznana jest bliżej metodyka gromadzenia i ujęcia tych danych, porównanie z danymi uzyskanymi w drodze informacji publicznej z UKS-ów może nie być w pełni miarodajne. Niemniej, dane te pokazują występowanie (bądź też nie) pewnych tendencji i w tym zakresie przydatnych do dokonania poniższych porównań.

Dane statystyczne dotyczące postępowań karnych skarbowych ogółem pokazują, że odsetek postępowań niezakończonych na etapie postępowania przygotowawczego na koniec danego roku jest niski i wynosi ok. 15%. Jeszcze niższy poziom osiąga odsetek niezakończonych na etapie postępowania przygotowawczego na koniec danego roku postępowań karnych – średnio jest to niecałe 8%.

⁹⁹ Uwagi poczynione w przypisie nr 77, dotyczące odmiennej metodyki sporządzenia danych, pozostają aktualne również na potrzeby niniejszego porównania.

¹⁰⁰ Dane uzyskane z Ministerstwa Finansów stanowią załącznik do Raportu.

¹⁰¹ Dane uzyskane z Prokuratury Krajowej stanowią załącznik do Raportu.

¹⁰² Informator Statystyczny Wymiaru Sprawiedliwości: <https://isws.ms.gov.pl/pl/baza-statystyczna/> [dostęp: 24.11.2019].

Tabela nr 23

Rok	Odsetek niezakończonych dochodzeń karnych skarbowych na koniec roku w stosunku do postępowań wszczętych w danym roku ¹⁰³	Odsetek niezakończonych postępowań karnych na koniec roku w stosunku do postępowań wszczętych w danym roku ¹⁰⁴
2010	17.1%	6.9%
2011	17.8%	7.0%
2012	18.1%	7.9%
2013	13.4%	7.8%
2014	12.1%	8.3%
	14.8%	7.6%

Jeśli weźmiemy pod uwagę fakt, że na dzień udostępnienia informacji publicznej przez UKS-y, ok. 30%¹⁰⁵ postępowań karnych skarbowych pozostawało niezakończonych na etapie postępowania przygotowawczego, w tym ok. 40% wszczętych w 2013 roku i ok. 60% wszczętych w 2014 roku, to należy dojść do wniosku, że postępowania te są prowadzone wyjątkowo przewlekle i czas ich trwania znacząco odbiega od średniego czasu trwania postępowań karnych i karnych skarbowych ogółem. Zdaniem Autorów Raportu, tak długi czas prowadzenia tych postępowań wynika z powszechnego stosowania art. 114a k.k.s., co powodu-

¹⁰³ Dane uzyskane w trybie dostępu do informacji publicznej z Ministerstwa Finansów.

¹⁰⁴ Dane uzyskane w trybie dostępu do informacji publicznej z Prokuratury Krajowej.

¹⁰⁵ W przypadku danych udostępnionych przez UKS-y dysponujemy informacją o ilości niezakończonych postępowań karnych skarbowych na etapie postępowania przygotowawczego na dzień udostępnienia przez UKS-y informacji publicznej. Oznacza to, że rzeczywisty odsetek postępowań niezakończonych na koniec danego roku może być jeszcze wyższy, ponieważ część postępowań mogła zostać zakończona na tym etapie w kolejnych latach (po roku, w którym postępowanie zostało wszczęte), ale przed udostępnieniem informacji publicznej. Przykładowo, postępowanie wszczęte w 2010 r. mogło zostać zakończone na etapie przygotowawczym w 2013 r., więc zostało ujęte w zestawieniu jako zakończone do dnia udostępnienia informacji publicznej, mimo iż *de facto*, nie było ono zakończone na koniec roku, w którym zostało wszczęte. Dane dot. ogółu postępowań karnych i karnych skarbowych, dotyczą odsetka niezakończonych postępowań na koniec danego roku (tego, w którym zostały wszczęte).

je, że postępowania te pozostają niezakończone przez tak długi okres, jaki potrzebny jest do zakończenia postępowania wymiarowego – co w praktyce może oznaczać nawet kilka lat.

Z danych statystycznych wynika, że dochodzenia w postępowaniach karnych skarbowych w ponad połowie spraw (51.1%) kończą się wniesieniem aktu oskarżenia do sądu¹⁰⁶. Wskaźnik ten w odniesieniu do postępowań karnych jest znacznie niższy i wynosi 33.1%.

Tabela nr 24

Rok	Odsetek postępowań karnych skarbowych, w których skierowano do sądu akt oskarżenia w ogólnej liczbie zakończonych postępowań karnych skarbowych	Odsetek postępowań karnych, w których skierowano do sądu akt oskarżenia w ogólnej liczbie zakończonych postępowań karnych
2010	40%	34.6%
2011	31%	34.5%
2012	45.3%	34.1%
2013	52.5%	32.4%
2014	62.2%	29.4%
	51.1%	33.1%

Na podstawie powyższych danych widać więc, że odsetek postępowań karnych skarbowych wszczynanych w trakcie postępowań kontrolnych dotyczących zobowiązania przedawniającego się z końcem danego roku, które zakończyły się na etapie postępowania przygotowawczego wniesieniem aktu oskarżenia do sądu jest porównywalny do odsetka postępowań przygotowawczych zakończonych aktem oskarżenia w ogólnej liczbie postępowań karnych skarbowych.

Ciekawą informacją jest natomiast odsetek postępowań karnych skarbowych umorzonych w latach 2010–2014 na etapie postępowania przygotowawczego. Z danych udostępnionych przez Ministerstwo Finansów wynika bowiem, że średnio ok. 11.5% postępowań karnych skarbowych jest umarzanych na

¹⁰⁶ Szczegółowa tabela pokazująca sposoby zakończenia postępowań karnych skarbowych ogółem stanowi załącznik do Raportu.

etapie postępowania przygotowawczego. Z kolei, z danych udostępnionych przez UKS-y wynika, że odsetek ten w przypadku postępowań wszczętych w trakcie postępowań kontrolnych jest wyższy. W roku 2010 odsetek ten w przypadku postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowań kontrolnych jest wyższy o ok. 7 punktów procentowych. Różnica ta rośnie jednak w kolejnych latach i w 2014 roku odsetek postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowań kontrolnych, zakończonych umorzeniem na etapie postępowania przygotowawczego jest już o ponad 30 punktów procentowych wyższy niż odsetek umorzonych na etapie przygotowawczym postępowań karnych skarbowych ogółem.

Tabela nr 25

Rok	Postępowania karne skarbowe umorzone na etapie postępowania przygotowawczego – dane z Ministerstwa Finansów
2010	22.1%
2011	16%
2012	12.9%
2013	9.3%
2014	6.3%
	11.5%

Tabela nr 26

Rok	Postępowania karne skarbowe wszczęte równoległe do prowadzonego postępowania kontrolnego/podatkowego w przedmiocie zobowiązania przedawniającego się z końcem roku i umorzone na etapie postępowania przygotowawczego – dane udostępnione przez UKS-y
2010	29.6%
2011	25.2%
2012	21.5%
2013	25.5%
2014	37.9%
	27.9%

Biorąc jednak pod uwagę, że w tych 11.5% postępowań karnych skarbowych umorzonych na etapie postępowania przygotowawczego znajdują się również postępowania karne skarbowe analizowane w niniejszej Raporcie, co do których dane Autorzy uzyskali w drodze dostępu do informacji publicznej, odsetek ten może być nieco zawyżony. Innymi słowy, prawdopodobnie odsetek innych (niż te poddane analizie w niniejszym Raporcie) postępowań karnych skarbowych umarzanych na etapie postępowania przygotowawczego, po odjęciu postępowań prowadzonych w tym okresie przez UKS-y, które udostępniły w tym zakresie informację publiczną, jest niższy. Oznacza to, że różnica w liczbie umorzonych postępowań karnych skarbowych, wszczętych w sposób instrumentalny a liczbą pozostałych postępowań karnych skarbowych, umorzonych na etapie postępowania przygotowawczego, może być większa niż powyżej prezentowana.

Wyższy odsetek umorzonych postępowań na etapie postępowania przygotowawczego w grupie postępowań karnych skarbowych wszczętych równoległe do toczącego się postępowania kontrolnego wynika na pewno po części z faktu, że niektóre z postępowań kontrolnych potwierdziło rzetelność zadeklarowanej przez podatników kwot podatku i zostało umorzonych jako bezprzedmiotowe (najczęściej po korzystnych dla podatników wyrokach sądów administracyjnych).

UKS Spośród postępowań zakończonych na etapie postępowania przygotowawczego, w grupie postępowań karnych skarbowych wszczętych w toku postępowania kontrolnego, tylko w 12.3% skierowano do sądu wnioski o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. W ogólnej liczbie postępowań karnych skarbowych, postępowanie przygotowawcze zakończyło się takimi wnioskami w 16.2% przypadków. Może to wynikać z tego, że organy mając świadomość, że wszczęły postępowanie w sposób instrumentalny, częściej sięgały po umorzenie niż po instytucję dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, gdyż miały świadomość bezprzedmiotowości wszczęcia tych postępowań.

Po skierowaniu do sądu aktu oskarżenia, postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, dotyczącego zobowiązania podatkowego przedawniającego się z końcem danego roku, kończą się skazaniem oskarżonego w 63.6%¹⁰⁷. Poziom skazań w tych sprawach jest więc niższy od średniego poziomu skazań w postępowaniach karnych i karnych skarbowych.

Tabela nr 27

Rok	Odsetek osób skazanych w postępowaniach karnych skarbowych ogółem ¹⁰⁸	Odsetek osób skazanych w postępowaniach karnych ogółem ¹⁰⁹
2010	84.3%	89.2%
2011	47.5%	90.5%
2012	64.9%	88%
2013	54.2%	86.8%
2014	79.7%	86%
	69.8%	88.3%

Odsetek osób uniewinnionych lub tych, wobec których umorzono postępowanie na etapie sądowym jest prawie dwukrotnie wyższy w grupie postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowania kontrolnego, dotyczącego zobowiązania podatkowego przedawniającego się z końcem danego roku niż w pozostałych grupach.

¹⁰⁷ Wartość ta została obliczona tylko przy uwzględnieniu postępowań, co do których znany był sposób ich zakończenia na etapie sądowym.

¹⁰⁸ Dane statystyczne pochodzące z dokumentu „Analiza statystyczna działalności wymiaru sprawiedliwości w latach 2002-2011” oraz „Analiza statystyczna działalności wymiaru sprawiedliwości w latach 2012-2016”.

¹⁰⁹ Dane statystyczne udostępnione w drodze informacji publicznej przez Prokuraturę Krajową.

Tabela nr 28

Rok	Postępowania karne skarbowe ogółem ¹¹⁰			Postępowania karne ogółem ¹¹¹		
	Uniewinnieni	Umorzenie postępowania	Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	Uniewinnieni	Umorzenie postępowania	Warunkowe umorzenie
2010	1.03%	1.9%	b.d.	2.2%	3%	5.4%
2011	1.4%	1.4%	b.d.	2.2%	2.9%	6.1%
2012	0.9%	1.2%	32.8%	2.2%	3.1%	6.7%
2013	14.2%	1.5%	23.7%	2.3%	3.3%	7.4%
2014	0.9%	1.2%	17.7%	2.4%	3.5%	7.8%
	3.8%	1.3%	23.2% ¹¹²	2.3%	3.2%	6.6%

¹¹⁰ Dane te nie obejmują przypadków warunkowego umorzenia postępowania na etapie sądowym. Minister Finansów udostępniając dane wskazał, iż niektóre ze spraw kończyły się w ten sposób, nie podał jednak dokładnych danych liczbowych.

¹¹¹ Dane statystyczne pochodzące z „Analizy statystycznej działalności wymiaru sprawiedliwości w latach 2012-2016”, odnoszące się do osób osądzonych w I instancji w sądach rejonowych.

¹¹² W latach 2012-2014.

Tabela nr 29

Rok	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego dotyczącego zobowiązania podatkowego przedawniającego się z końcem danego roku – dane z UKS-ów	
	Uniewinnieni	Umorzenie postępowania
2008	0	28.6%
2009	11.1%	20%
2010	3.5%	3.5%
2011	5.4%	8.1%
2012	0%	2.3%
2013	2%	3.9%
2014	0%	0%
	3.4%	7.7%

4.3. Wnioski

1. Postępowania karne skarbowe wszczynane w trakcie postępowań kontrolnych, dotyczących zobowiązań podatkowych przedawniających się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne zawieszane są na etapie postępowania przygotowawczego średnio 35 razy częściej niż pozostałe postępowania karne skarbowe i karne. Wynika to z przedwczesnego wszczynania tych postępowań, co implikuje konieczność oczekiwania przez finansowe organy ścigania na zakończenie postępowań wymiarowych.
2. Zarzuty w postępowaniach karnych skarbowych wszczętych równolegle do toczącego się postępowania kontrolnego stawiane są niemal w każdym przypadku (95.4%), podczas gdy w pozostałych postępowaniach karnych skarbowych ma to miejsce rzadziej, tj. w ok. 70% postępowań. Okoliczność ta wynika najprawdopodobniej z faktu, że w ten sposób organy prowadzące postępowania karne skarbowe zapobiegają przedaw-

nieniu karalności czynów karnych skarbowych, z uwagi na przewlekłość postępowań wymiarowych, których ustalenia warunkują prowadzenie postępowań karnych skarbowych.

3. Postępowania karne skarbowe wszczęte równoległe do toczącego się postępowania kontrolnego są prowadzone na etapie postępowania przygotowawczego znacznie dłużej niż zakładają to terminy ustawowe. Odsetek niezakończonych postępowań przygotowawczych na koniec danego roku wynosi nawet ok. 30%. Jest to prawie trzy razy więcej niż średnia niezakończonych postępowań przygotowawczych na koniec danego roku w postępowaniach karnych oraz w innych postępowaniach karnych skarbowych. Wskazana przewlekłość określonych postępowań karnych skarbowych na etapie postępowania przygotowawczego łączy się z wysokim odsetkiem postępowań zawieszonych na tym etapie i wynika ze wstrzymywaniem się organów z prowadzeniem postępowania karnego skarbowego do czasu zakończenia postępowań wymiarowych.
4. Odsetek postępowań umorzonych na etapie postępowania przygotowawczego w przypadku postępowań karnych skarbowych wszczętych równoległe do toczącego się postępowania kontrolnego jest z kolei ponad dwa razy wyższy niż w przypadku pozostałych postępowań karnych skarbowych. Jest to w głównej mierze skutek tego, że wiele postępowań kontrolnych kończy się potwierdzeniem rzetelności deklarowanej przez podatników wysokości zobowiązania podatkowego. Umorzenie postępowania w tych przypadkach może być także wynikiem świadomości organów co do nieuzasadnionego wszczęcia. Jest to jednak kwestia wymagająca dalszego zbadania.
5. Odsetek postępowań przygotowawczych zakończonych wniesieniem do sądu aktów oskarżenia jest podobny w przypadku postępowań karnych skarbowych

wszczętych równoległe do toczącego się postępowania kontrolnego i postępowań karnych skarbowych ogółem (odpowiednio 57% i 51.1%). Odsetek ten jest natomiast prawie dwa razy wyższy niż w przypadku postępowań karnych ogółem (33.1%).

6. W przypadku postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowania kontrolnego, dotyczącego zobowiązania podatkowego przedawniającego się z końcem danego roku, postępowanie przygotowawcze rzadziej kończy się wniesieniem do sądu wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności niż w przypadku pozostałych postępowań karnych skarbowych (odpowiednio 12.5% i 16.2%).
7. W przypadku postępowań karnych skarbowych wszczętych w trakcie postępowania kontrolnego, dotyczącego zobowiązania podatkowego przedawniającego się z końcem danego roku, korzystne rozstrzygnięcia dla oskarżonego przed sądem (uniewinnienie lub umorzenie) zapadają 2 razy częściej niż w innych postępowaniach karnych i karnych skarbowych.

5. Podsumowanie

Przedstawione w Raporcie dane dotyczące postępowań karnych skarbowych¹¹³ wszczętych przed zakończeniem postępowania wymiarowego, które w sposób prawnie wiążący potwierdziłoby fakt zaniżenia zobowiązania podatkowego i określiło jego wysokość, prowadzą do następujących wniosków.

1. Organy skarbowe niezwykle rzadko wszczynały postępowania karne skarbowe przed zakończeniem postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Postępowania kontrolne, w trakcie

¹¹³ Chodzi oczywiście wyłącznie o postępowania karne skarbowe dotyczące przestępstw polegających na zaniżeniu zobowiązania podatkowego.

których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego stanowiły zaledwie 5.1%¹¹⁴ (1109 na 21 784 przypadki) wszystkich prowadzonych przez organy postępowań kontrolnych w badanym okresie.

2. Jeżeli organy skarbowe wszczynały postępowanie karne skarbowe przed zakończeniem postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, w przytłaczającej liczbie przypadków wszczęcie postępowania karnego skarbowego dotyczyło sytuacji, kiedy z końcem roku upływał ustawowy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Postępowania kontrolne, w trakcie których doszło do wszczęcia postępowania karnego w 91% przypadków to postępowania mające za przedmiot zobowiązania podatkowe przedawniające się z końcem danego roku (1290 na 1420 postępowania).
3. Jedynym czynnikiem determinującym wszczęcie postępowania karnego skarbowego był upływający czas i nieuchronność przedawnienia zobowiązania podatkowego przed zakończeniem postępowania podatkowego w przedmiocie określenia jego wysokości. Z zebranych danych wynika, że ponad 70% postępowań karnych skarbowych wszczętych w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, zostało wszczętych w ostatnim kwartale tego roku (831 na 1166 przypadków).
4. Postępowania karne skarbowe wszczęte przed zakończeniem postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego częściej, w stosunku do ogólnych danych dotyczących postępowań karnych skarbowych, kończyły się w sposób korzystny dla podejrzanych i oskarżonych. Prawie 30% (183 na 633) tych postępowań zostało umorzonych jeszcze na etapie postępowania przygotowawczego, podczas gdy

¹¹⁴ Odsetek ten wynosi 7.6% przy zastosowaniu innej metody porównania (tabela nr 6).

odsetek umorzeń dla ogółu postępowań karnych skarbowych dla tego okresu jest niższy i wynosi 11.5%. Również na etapie sądowym korzystne rozstrzygnięcia zapadają częściej. Uniewinnienia i umorzenia w grupie badanych postępowań karnych skarbowych wystąpiły w ok. 11% spraw zakończonych przed sądem (39 na 352 spraw), podczas gdy tego rodzaju rozstrzygnięcia zapadały w zaledwie ok. 5% ogółu spraw karnych skarbowych i w ok. 5.5% spraw karnych.

Powyższe wnioski wysoce uprawdopodobniają instrumentalny charakter wszczynania postępowań karnych skarbowych w sytuacji, gdy do wszczęcia dochodzi przed wydaniem ostatecznej w toku instancji decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w kwocie wyższej od zadeklarowanej przez podatnika. Niepokojąca jest również skala tego zjawiska. Przypadki te nie tylko nie mogą być traktowane jako incydentalne, ale wręcz możemy mówić o zjawisku, które ma powszechny charakter.

W świetle przedstawionych w Raporcie danych uzasadnione jest przyjęcie domniemania, że każde postępowanie karne skarbowe wszczęte równoległe do toczącego się postępowania podatkowego lub kontrolnego jest postępowaniem wszczętym instrumentalnie, a więc nie wywołuje skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Oznaczałoby to, że organ administracji skarbowej wywodząc z wszczęcia postępowania karnego skarbowego skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, winien w decyzji wydanej po upływie ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uzasadnić, z powołaniem stosownych dowodów, że w danym przypadku wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie miało instrumentalnego charakteru. W szczególności powinien wykazać, jakie okoliczności przemawiały za tym, żeby wszcząć postępowanie karne skarbowe w sytuacji, w której zgodnie z art. 21 O.p. obowiązywało domniemanie prawdziwości złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej. Ponadto winien wykazać, że okoliczności te stały się znane organowi dopiero w niedługim czasie przed upływem ustawowego

terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i że wcześniejsze wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie było uzasadnione. Wreszcie organ winien wymienić czynności, jakie podjął w ramach wszczętego postępowania karnego skarbowego oraz powinien przedstawić analizę uzasadniającą brak podstaw do umorzenia postępowania karnego skarbowego (na przykład z uwagi na zaistnienie okoliczności wyłączających winę w popełnieniu czynu zabronionego).

Z uwagi na wagę zarzutów¹¹⁵, które na podstawie omówionych w Raporcie danych mogą zostać sformułowane pod adresem administracji skarbowej, pożądane jest, aby Szef Krajowej Administracji Skarbowej ustosunkował się do przedstawionych w Raporcie wniosków, przedstawiając przy okazji dane z wszystkich szesnastu organów kontroli skarbowej. Wskazane byłoby również uzupełnienie tych danych bardziej szczegółowymi informacjami, które pozwolą pogłębić analizę opisywanego zjawiska. Pozostaje mieć nadzieję, że przedstawione dane i wynikające z nich wnioski „przymuszają” administrację skarbową do większej otwartości w przekazywaniu danych w trybie dostępu do informacji publicznej, a w konsekwencji również do podjęcia publicznej dyskusji w przedmiocie wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Zasadny w związku z powyższym staje się również postulat pozyskania danych za kolejny okres, to jest lata 2015-2018. Wartościowym uzupełnieniem tych danych byłyby informacje, które pozwolą ocenić zjawisko instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych z perspektywy doradców podatkowych, adwokatów oraz radców prawnych reprezentujących podatników w postępowaniach kontrolnych i podatkowych, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Dane pozyskane od przedstawicieli wymienionych wyżej zawodów pozwoliłyby przede wszystkim ocenić indywidualne przypadki

¹¹⁵ instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego wyczerpuje bowiem znamiona czynu określonego w art. 231 kodeksu karnego, to jest przestępstwa przekroczenia uprawnień.

instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, w tym szczegółowo opisać okoliczności świadczące o instrumentalności działania organów administracji skarbowej.

Kończąc, pragniemy wrazić nadzieję, że przedstawione w Raporcie dane oraz wypływające z nich wnioski staną się impulsem do podjęcia publicznej dyskusji nad problem instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych. Jest to bowiem problem, który na taką dyskusję z pewnością zasługuje. Wierzmy również, że dyskusja ta w bardzo krótkim czasie spowoduje zaniechanie praktyki wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszania biegu terminu przedawnienia. Wydaje się, że los regulacji, która zawiesza bieg terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego, jest już przesądzony. Projekt nowej Ordynacji podatkowej nie przewiduje bowiem, aby wszczęcie postępowania karnego skarbowego było okolicznością, która w jakikolwiek sposób wpływałaby na bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dobrze stałoby się, gdyby organy administracji skarbowej nie czekały na wejście w życie nowej Ordynacji podatkowej, i jak najszybciej zaprzestały godnej potępienia praktyki instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych tym bardziej, że nosi ona znamiona działalności przestępczej.

INSTRUMENTALNE WSZCZYNIANIE POSTĘPOWAŃ
KARNYCH SKARBOWYCH W TRAKCIE POSTĘPOWAŃ
KONTROLNYCH I PODATKOWYCH - ANALIZA PRAKTYKI
STOSOWANIA ART. 70 § 6 PKT 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ

(KOMENTARZ DO RAPORTU)

PROF. DR HAB. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI, DR H.C.
Katedra Prawa Finansów Publicznych UMK (emeritus)

DR HAB. KRZYSZTOF LASIŃSKI-SULECKI, PROF. UMK
Kierownik Ośrodka Studiów Fiskalnych
Profesor nadzwyczajny w Katedrze Prawa Finansów Publicznych
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

DR HAB. WOJCIECH MORAWSKI, PROF. UMK
Kierownik Katedry Prawa Finansów Publicznych
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu¹

¹ Niniejszy dokument wyraża osobiste poglądy wykonawców, nie mogą one być przypisywane instytucjom, z którymi związani są zawodowo.



1. Pierwsze refleksje

Działalność naukowa bywa niekiedy traktowana jako *ex natura* oderwana od wszelkich emocji¹. Jednak w wypadku tego akurat Raportu warto zacząć jego analizę od odniesienia się do pierwszego wrażenia. Wydaje się, że to wrażenie będzie uzależnione od podmiotu, który zapozna się z Raportem.

Prawnik zajmujący się prawem podatkowym potraktuje treść Raportu zasadniczo jako potwierdzenie tego, co właściwie zna z praktyki. Zaskoczony może być jedynie „ostrością” i jednoznacznością danych. Także Autorzy niniejszego dokumentu bardzo często z pewnym wręcz niedowierzaniem zapoznawali się z wynikami badań. Niby wszystko jest dość oczywiste, wszyscy wiemy, że jest tak, jak to prezentuje Raport, ale trudno powstrzymać się przed stwierdzeniem, że trudno uwierzyć, że jest aż tak źle. Okazuje się, że spotykane w praktyce przypadki instrumentalnego traktowania przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego, które traktowaliśmy jako dosłownie „przypadki” wcale takowymi nie są. Jest to po prostu utrwalona praktyka działania organów podatkowych.

Osoba, która z prawem podatkowym ma niewiele do czynienia, ale mimo wszystko posiada pewną orientację w prawie, po lekturze Raportu może odnieść wrażenie, że jest przez Państwo oszukiwana, gdyż istnieje ogromny rozróżnienie między deklarowanymi celami działania organów władzy publicznej, a rzeczywistością – przynajmniej w zakresie objętym Raportem. Taka sytuacja jest śmiertelnym zagrożeniem dla autorytetu Państwa. Każdy może bowiem zarzucić, że „władza nas oszukuje”, a władzy, która oszukuje, nie da się ufać.

¹ „Ufajcie memu oku i szkiełku” – A. Mickiewicz, *Romantyczność*.

Raport ten powinien być przedmiotem szczególnej uwagi zwłaszcza kierownictwa Ministerstwa Finansów. Wynika bowiem z niego, że wśród pracowników organów podatkowych² wykształcił się nawyk nadużywania prawa.

2. Wiarygodność Raportu

Stopień wiarygodności badań empirycznych – niezależnie od ich przedmiotu – determinowany jest w przeważającej mierze zastosowaniem adekwatnej metodologii oraz prawidłowością rozumowań będących podstawą formułowanych wniosków.

Raport pod względem metodologicznym nie budzi zastrzeżeń. Analiza zawartej w nim narracji wskazuje na zaawansowaną znajomość problematyki prawa podatkowego, i to zarówno jeśli chodzi o aspekty strukturalne, jak i funkcjonowanie jego instytucji w praktyce. Autorzy Raportu są otwarci na rozmaite warianty interpretacji badanego materiału, co obiektywizuje formułowane przez nich oceny i wnioski.

W rozważanym wypadku badaniami objęto okres 2008-2014, gdyż dane uzyskano w lutym 2016 i styczniu 2017 r. Dane dotyczą przy tym organów już nieistniejących (dyrektorów Urzędów Kontroli Skarbowej). Na pierwszy rzut oka można stwierdzić, że od tego czasu dużo mogło się zmienić, co nieco zmniejszałoby aktualność Raportu.

Istnieje duże prawdopodobieństwo tego, że ekstrapolacja uzyskanych w badanym okresie rezultatów na kolejne lata podatkowe będzie jednak zasadna. Ugruntowana – choć w istotny sposób wypaczona – praktyka stosowania przepisów dotyczących przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego kontynuowana jest nie tylko na skutek braku jakiejś bardziej radykalnej korekty treści przepisów, ale także wzrostu presji fiskalnej. Ta ostatnia wyraża się nie tylko rozbudową re-

² W niniejszym komentarzu zwrot organ podatkowy będzie odnoszony zarówno do ściśle rozumianych organów podatkowych, jak i organów kontroli skarbowej przed reformą KAS, zarówno gdy organy te działają jako organy podatkowe jak i organy postępowania przygotowawczego na gruncie prawa karnego skarbowego.

presyjnego – w szerokim znaczeniu tego słowa – instrumentarium dyscyplinowania podatników przez administrację podatkową. Równie istotne jest to, że zmiany w prawie odbierane są przez administrację podatkową nie tylko jako poszerzenie prawnych granic możliwości ich działania, ale także jako rodzaj politycznego przyzwolenia na posługiwanie się prawem już istniejącym *extra legem* bądź nawet *contra legem*. Setki dowodów na takie postępowania odnaleźć można w wyrokach sądów administracyjnych.

Dane wykorzystane w Raporcie pochodzą z 6 (na 16 wówczas funkcjonujących) urzędów kontroli skarbowej. Stanowi to wystarczającą naszym zdaniem bazę danych, uprawomocniających tezy Raportu. Pozostałe urzędy kontroli skarbowej nie odpowiedziały na zapytania Autorów Raportu. Sam ten fakt jest dosyć wymowną ilustracją poszanowania prawa przez administrację podatkową.

3. Ratio legis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. i art. 114a k.k.s.?

Analiza danych zawartych w Raporcie zmusza przede wszystkim do postawienia pytania o sens dalszego obowiązywania art. 70 § 6 pkt 1 O.p. zwłaszcza w kontekście art. 114a k.k.s., który to przepis umożliwia zawieszenie w określonych warunkach postępowania karnego skarbowego. Obecnie sytuacja wygląda bowiem tak, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego powoduje odsunięcie w czasie momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a więc działa demotywująco na organ podatkowy, który prowadzi procedury kontrolne lub postępowanie podatkowe. Jednocześnie, dzięki temu, że toczy się postępowanie podatkowe, możliwe jest zawieszenie na podstawie art. 114a k.k.s. postępowania karnego skarbowego. Jest to poniekąd logiczne, bowiem skazywanie kogoś za przestępstwo karne skarbowe, gdy nie jest pewne tylko to, czy nie popełniony został czyn karalny, ale nawet to, że w ogóle ciążył na kimś obowiązek zapłaty podatku (bo nie zakończyło

się jeszcze postępowanie podatkowe), musi budzić naturalne i uzasadnione opory. Nawet jeżeli z punktu widzenia prawnego byłoby to zdaniem części przedstawicieli doktryny dopuszczalne (pogląd ten uważamy za wadliwy), gdyż sąd karny nie jest związany treścią decyzji podatkowej i może samodzielnie dokonać ustaleń co do stanu faktycznego, w tym i faktu wysokości należnego, a niezapłaconego podatku, to ewentualne próby samodzielnego rozstrzygnięcia o istnieniu obowiązku zapłaty podatku przez sędziego sądu powszechnego, wyspecjalizowanego w sprawach karnych, nie wróżą raczej nic dobrego. Po prostu ustalanie wysokości zobowiązania podatkowego przez sędziego sądu karnego to trud zbędny, a na dodatek nie rokujący poprawnych merytorycznych ustaleń w tym zakresie.

W praktyce sąd karny opiera się na ustaleniach organu podatkowego, ewentualnie zweryfikowanych przez sąd administracyjny. Problem tkwi w tym, że w takim wypadku kluczowe dla postępowania karnego skarbowego zagadnienie istnienia obowiązku zapłaty podatku długo jeszcze może nie zostać rozstrzygnięte, skoro wszczęcie postępowania karnego skarbowego stanowi wręcz idealne usprawiedliwienie dla niespiesznego prowadzenia postępowania w sferze podatkowej. A samo wszczęcie postępowania karnego skarbowego i postawienie zarzutów w tym postępowaniu odsuwa w czasie także przedawnienie odpowiedzialności karnej skarbowej. I tak właśnie powstały idealne wręcz warunki do przewlekłego prowadzenia obu rodzajów postępowań. Problem ten jest zauważany od dość dawna³.

Utrzymywanie aktualnej regulacji prawnej zdaje się wynikać z obaw Ministerstwa Finansów dotyczących przedawniania się zobowiązań podatkowych. Ministerstwo (także w projekcie nowej Ordynacji podatkowej) lansuje ideę rozbudowy przesłanek zawieszenia lub nawet przerwania biegu terminu przedawnienia. Rzeczywiście, takie rozwiązania mogą dawać jakiś „zysk” budżetowy, gdyż niektóre zobowiązania podatkowe nie przedawnią się mimo upływu stosunkowo długiego czasu. Jednak stanowczo zbyt mało uwagi zwraca się na fakt, że przeciągające

się postępowania podatkowe powodują straty gospodarcze. Podatnicy ponoszą koszty obsługi tych postępowań (w tym koszty obsługi prawnej), tkwią w niepewności co do tego, jakimi zasobami finansowymi dysponują, a także – czego nie można nie doceniać – są to sytuacje najzwyczajniej irytujące przedsiębiorców, których głównym polem aktywności nie powinno być tkwienie we wieloletnich, niemalże „uśpionych” sporach z organami podatkowymi, zniechęcające ich do większej aktywności gospodarczej (a zwłaszcza inwestycyjnej).

Nie widać więc sensu utrzymywaniu analizowanej regulacji w mocy, chociażby z tego względu, że wpływa demobilizująco na administrację skarbową i paraliżująco na podatników regulacjami tymi dotkniętych.

Spory te nie tylko demobilizują, ale także obciążają organizacyjnie i finansowo administrację podatkową, która przewlekając marnotrawi czas, siły i środki. Nie trzeba być ekspertem z dziedziny organizacji i zarządzania, aby orientować się, że pracownik, który zajmuje się sprawą podatkową przez kilka lat, marnuje wiele czasu nawet na wielokrotnie zapoznawanie się ze sprawą.

Jest to także poważny problem ustrojowy. Wszczywanie postępowań karnych skarbowych zdaje się bowiem wymykać kontroli sądowej (ten aspekt problemu będzie jeszcze poddany analizie). Nie jest bowiem jasne ani to, czy istnieją podstawy prawne do takiej kontroli, ani jak ewentualnie taka kontrola miałyby wyglądać, ani też to, czy byłaby ona efektywna.

4. Czy przepisy da się interpretować w „lepszy” sposób?

Instrumentalne traktowanie wszczynania postępowania karnego skarbowego jest faktem. Rodzi się jednak pytanie, dlaczego tak się stało? W świetle Konstytucji RP do takiego wynaturzenia nie powinno dojść, gdyż działania organów podatkowych powinny zostać skorygowane przez sądy administracyjne. Zgodnie z art. 184 Konstytucji RP „Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej”.

Problemem wstępnym jest to, kto konkretnie miałyby tę kontrolę prowadzić i – co się wiąże z tym pytaniem – co miałyby być przedmiotem tej kontroli. Wiązał się z tym problem wiedzy podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, jako wstępnym warunkiem efektywnej kontroli administracji.

Samo wszczęcie postępowania karnego skarbowego w sprawie nie podlega sądowej kontroli. Trudno byłoby postulować tu zmiany bądź to sposobu wykładni przepisów, bądź to zmiany prawa. Takie postępowanie – z punktu widzenia prawa karnego – nie uderza jeszcze w interesy żadnej jednostki. Nie wiadomo, kto miałyby uruchamiać taką kontrolę. Organy państwowe muszą mieć zresztą możliwość podjęcia działań, które pozwolą im ustalić, czy nie doszło do przestępstwa i te działania muszą mieć wyraźną podstawę prawną.

Skoro jednak wszczęcie postępowania karnego skarbowego wywiera dotyczący jednostki skutek regulowany przepisami prawa podatkowego, to naturalnie należałoby oczekiwać, aby to prawo podatkowe, a tym samym sądy administracyjne, zapewniły sądową ochronę jednostce. Można zaryzykować stwierdzenie, że istnienie efektywnej kontroli sądowej uniemożliwiłoby lub przynajmniej utrudniło wykształcenie się patologicznego mechanizmu poddanego analizie w komentowanym Raporcie.

Niestety regulacja prawna nie wskazuje na „prostą” możliwość sądowej kontroli działania administracji podatkowej w tym zakresie. Ale próby takiej wykładni były podejmowane.

Zdarzały się pojedyncze wyroki, w których sądy administracyjne uznawały, że dopiero postępowanie przeciwko osobie (po postawieniu zarzutów) powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Taki sposób wykładni został jednak odrzucony w orzecznictwie sądów administracyjnych a także Trybunału Konstytucyjnego (wyrok TK z 17 lipca 2012 r., P 30/11). Zresztą z czasem osłabły argumenty podnoszone w literaturze za takim właśnie sposobem wykładni. Wszak TK spowodował, że na podstawie art. 70c O.p. podatnik dowiadyuje się o wszczęciu postępowania karnego skarbowego i zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tym samym doprowadzono do sytuacji, gdy ma on możliwość zdobycia wiedzy o tym, że nastąpiło zawieszenie biegu terminy przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie oznacza to jednak jeszcze, że może on w związku z tym skutecznie bronić swoich praw. W niektórych wyrokach NSA podejmowano jednak próbę kontroli prawidłowości i zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Nie były to rozstrzygnięcia liczne.

I tak w wyroku NSA z dnia 17 maja 2016 r. (II FSK 894/14) stwierdzono, że działania organu podatkowego polegające na wszczęciu postępowania podatkowego po upływie pięciu i pół roku od dnia uzyskania od podatnika danych niezbędnych do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, a także działania zmierzające do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w tym okresie naruszają art. 121 § 1 O.p. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że „w takim przypadku konieczne staje się pominięcie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym stanowi art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Wobec tego organ podatkowy I instancji zobowiązany będzie przyjąć, że w sprawie nie nastąpił skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (...)”.

Z punktu widzenia aksjologicznego wyrok ten może budzić aprobatę⁴. *Prima facie* trudno zrozumieć, dlaczego w dość prostej sprawie (chodziło o przychód ze zbycia nieruchomości) organ podatkowy podjął działania dopiero po upływie ponad 5 lat od zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego. Ocena wypada nieco lepiej dla organów podatkowych, gdy spojrzeć na przebieg postępowania z punktu widzenia obowiązujących przepisów. Otóż organ podatkowy zdążył podjąć działania przed upływem ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Co więcej, zrobił to co prawda – tak jak twierdzi NSA – po upływie 5,5 roku od zdarzenia skutkującego powstaniem obowiązku podatkowego, ale przecież podatnik w ciągu dwóch lat mógł przeznaczyć środki na zakup innej nieruchomości, a więc i organ podatkowy nie mógł w tym czasie podjąć żadnych działań. Zbycie nieruchomości nastąpiło w 2007 r., a więc termin płatności podatku (nawet bez uwzględnienia dwóch lat na dokonanie wydatku) to dopiero 30 kwietnia 2008 r. Zasadniczo więc działania administracji skarbowej mieściły się w terminie przedawnienia O.p. Przypadek ten nie jest więc tak skandaliczny, jakby się na pierwszy rzut oka wydawało.

Nie oznacza to bynajmniej, że sąd „ukarał” organy podatkowe zupełnie niezasadnie. Podejmowanie działań w ostatniej chwili przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest bowiem współcześnie rutynowym działaniem organów podatkowych. Nie chodzi tu nawet tylko o wszczynanie postępowań karnych skarbowych, co świetnie pokazuje analizowany Raport, ale o ogólną tendencję podejmowania czynności w sprawach podatkowych pod koniec okresu przedawnienia. Jeżeli więc pominiemy okoliczności danej sprawy, które NSA w uzasadnieniu swego wyroku nieco „udramatyzował”, to jest to obraz choroby, która dotknęła mocno polskie organy podat-

⁴ Z dużą dozą „sympatii” pisze o nim J. Zawiejska-Rataj, *Wszczęcie postępowania karnego skarbowego a istota przedawnienia zobowiązania podatkowego* (wyrok NSA z 17.05.2016 r., II FSK 894/14; wyrok NSA z 24.11.2016 r., II FSK 1488/15), w: *Orzecznictwo w sprawach podatkowych*, pod red. B. Brzeziński, W. Morawski, J. Rudowski, Warszawa 2017, s. 136-146.

kowe⁵. Wydaje się, że wpływ na działanie NSA mogło mieć właśnie owo – jak się zdaje – czysto instrumentalne, nieuzasadnione wszczęcie postępowania karnego skarbowego. Działanie organu podatkowego było jednak formalnie rzecz ujmując zgodne z literą prawa.

W wyroku NSA z 24 listopada 2016 r. (II FSK 1488/15) stwierdzono: „W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny uznaje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uległ w sprawie zawieszeniu z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, ponieważ – w zakresie, w jakim błędnie zakwalifikowano postępowanie skarżącego jako przestępstwo skarbowe – nie istniał realny związek pomiędzy wszczęciem dochodzenia a niewykonaniem tego zobowiązania. Związek ten miał charakter jedynie pozorny i formalny; wynikał wyłącznie z wadliwego ustalenia wysokości zarzucanego uszczuplenia dochodów Skarbu Państwa, co rzutowało na kwalifikację prawną czynu oraz na kwestię przedawnienia karalności.”

Wyrok ten w istocie sprowadza się do poglądu, że nie jest bynajmniej tak, że automatycznie każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Sąd uznał się za właściwy do zbadania związku postępowania karnego skarbowego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego. Nie był to jednak wyrok aż tak rewolucyjny, jakby się na pierwszy rzut oka wydawało. Otóż przepis art. 70 ust 6 pkt 1 O.p. warunkował zawieszenie biegu terminu przedawnienia tym, że „podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”. Sąd więc po prostu miał bez wątpienia uprawnienie do zbadania, czy istnieje związek między ewentualnym czynem przestępczym a prawem podatkowym. Sąd nie badał kwestii instrumentalno-

⁵ Swoją drogą to ciekawy materiał na kolejne, równie interesujące badanie – na ile organy podatkowe podejmują działania kontrolne wobec podatników w końcowym okresie przedawnienia zobowiązania podatkowego? Raport taki powinien być bezcenny dla Ministra Finansów w kontekście polityki kadrowej wobec kierownictwa organów terenowych. Przy tym dotykałby on jednej z przyczyn patologii będącej przedmiotem niniejszego Raportu.

ści wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Można jednak wyrok ten odczytywać jako otwarcie możliwości oceniania przez sąd administracyjny tego, czy istniały podstawy do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, a nawet czy popełniono zarzucany czyn. Chociaż z wyroku tego nie wynika akceptacja możliwości odmowy uwzględnienia zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, to docenić należy podjęcie przez Sąd wysiłku w kierunku ucywilizowania praktyki podatkowej w tym zakresie.

Orzecznicze próby kontroli swobody działania administracji podatkowej należy więc ocenić jako idące we właściwym kierunku, chociaż niezbyt radykalne. Inna sprawa, że przepisy nie ułatwiają tu zadania sądom, których działania sytuują się już na granicy tworzenia prawa.

W ostatnim czasie WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 22 lipca 2019 r. (I SA/Wr 365/19, orzeczenie nieprawomocne) zaprezentował rewolucyjne stanowisko interpretacyjne, zgodnie z którym poza kontrolą sądu administracyjnego nie można pozostawić kwestii zasadności zastosowania przez organy podatkowe art. 70 § 6 pkt 1 O.p. (zawieszenie biegu terminu przedawnienia) w związku ze wszczęciem postępowania karnego skarbowego przez organ podatkowy pierwszej instancji, działający jako organ postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w rozumieniu art. 118 § 1 pkt 2 k.k.s.). Ocena bowiem, czy w sprawie doszło do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, czy też do niego nie doszło, jest warunkiem wstępnym kontroli zaskarżonej decyzji, który wojewódzki sąd administracyjny zobowiązany jest brać pod uwagę z urzędu (przeciwnie do NSA, który przedawnienie bada na zarzut). Punktem wyjścia rozważań sądu administracyjnego było rozumienie roli tego sądu zwłaszcza rozpatrywanego w kontekście prawa do rzetelnego procesu, praw jednostki i zasady państwa prawa wywodzonej nie tylko z przepisów polskiej Konstytucji lecz także prawa unijnego. Właśnie ten ostatni aspekt został szeroko rozbudowany

w powyższym wyroku, w którym wskazano, że sędzia administracyjny zobowiązany jest interpretować prawo i kontrolować działania administracji w zgodzie z prawami podstawowymi. Dotyczy to także praw proceduralnych, ponieważ to dzięki nim jednostka egzekwuje swój godnościowy status. Kluczowym prawem jest wynikające z art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej - prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu. Rozpatrujący sprawę „sąd” musi posiadać jurysdykcję do zbadania wszystkich kwestii faktycznych i prawnych mających istotne znaczenie dla przedstawionego mu do rozstrzygnięcia sporu. Tym bardziej, że to sam ustawodawca tak skonstruował przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., że zawieszenie biegu terminu przedawnienia uzależnił od wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Uznano tym samym, że w demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP, art. 2 TUE) nie ma podstaw do wykorzystywania przez organy podatkowe przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. niezgodnie z jego celem (nadużycia prawa). W odniesieniu do organu podatkowego nadużycie prawa przybiera postać przekroczenia kompetencji, gdyż rolą organu jest korzystanie z prawa. Nadużycie prawa przez organ procesowy pociąga za sobą nieporównywalnie większe konsekwencje, niż nadużycie praw procesowych przez stronę. Popelnione w ten sposób nadużycie prawa procesowego podważa szacunek wobec porządku prawnego oraz organów władzy. Rolą sądu jest rzeczywiste przeciwdziałanie nadużyciu prawa zwłaszcza, gdy dokonywane jest przez organ władzy. Odwołano się do orzecznictwa TSUE w myśl, którego akt jest dotknięty wadą nadużycia władzy wtedy, gdy z obiektywnych, właściwych dla danej sprawy i spójnych przesłanek wynika, że został on przyjęty wyłącznie lub w znacznej mierze w celu innym niż wskazany albo w celu obejścia procedury przewidzianej w traktacie dla okoliczności danej sprawy. Zaś kwestia nadużycia władzy podlega kontroli sądów krajowych. Skoro na gruncie VAT nadużycie prawa nie przynajmniej korzyści podatnikowi, to tak samo należałoby spojrzeć na nadużycie prawa przez organ podatkowy. Koniecznym jest za-

tem stworzenie „testu nadużycia”. Skoro formalne działanie organu podatkowego w postaci wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie zmierza do realizacji celów tego postępowania (m.in. wykrycie sprawcy, zbieranie dowodów – por. art. 297 § 1 kpk w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), lecz jedynie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 6 pkt 1 O.p.), to stwierdzenie takiego działania powinno skutkować na gruncie sprawy podatkowej odmową rozpoznania wskazanego wyżej skutku. Innym słowy - działanie kwalifikowane jako nadużycie prawa nie może wywołać skutku korzystnego dla działającego. Sąd podkreślił, że test nadużycia w rozpatrywanej kwestii sprowadza się do lapidarnego pytania: czy w sytuacji gdyby nie istniał art. 70 § 6 pkt 1 O.p. organy skarbowe dokonałyby wszczęcia postępowania karnego skarbowego? Odpowiedź negatywna świadczy o nadużyciu prawa przez organ skarbowy. W sytuacji jednak, gdy sąd stwierdzi, że organ nadużył prawa w kwestii wszczęcia postępowania karnego skarbowego to taka ocena nie powoduje wzruszenia czynności na gruncie prawa karnego skarbowego. Ma ona jedynie walor wstępny dla określenia konsekwencji opisanego działania na gruncie podatkowym, tj. uznania, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego wraz z zawiadomieniem o takim wszczęciu nie mogły wywołać skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Tym samym dochodzi do przedawnienia przedmiotowych zobowiązań podatkowych na skutek doręczenia decyzji organu odwoławczego po upływie terminu przedawnienia. Nie podzielono stanowiska zawartego w uchwale z dnia 18 czerwca 2018 r. (I FPS 1/18) w której NSA sformułował wymagania dotyczące powiadomienia na dość ogólnym poziomie. Zdaniem NSA wystarczające było zawiadomienie podatnika dotyczące tego, że z określonym co do daty dniem, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy. O.p. WSA we Wrocławiu uznał to za niewystarczające z punktu widzenia standardów unijnych. Zdaniem sądu w świetle standar-

dów unijnych (mających podstawę prawną w art. 2, art. 250 ust. 1, art. 273 Dyrektywy 112, art. 2, art. 4 ust. 3 TUE, art. 325 TFUE, art. 51 ust. 1, art. 52 ust. 1, art. 17, art. 47, art. 41 Karty Praw Podstawowych) skarżący jako jeden z kluczowych elementów dochodzenia swoich praw przed sądem powinien mieć możliwość skutecznego podnoszenia zarzutów przedawnienia. Zdaniem sądu przy braku wystarczających informacji na ten temat trudno jest podatnikowi sformułować zarzuty co do prawidłowości zawieszenia terminu przedawnienia w związku z wszczęciem takiego postępowania, a zatem podatnik samodzielnie powinien móc stwierdzić tę przesłankę. W przypadku przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. przepis ten bieg terminu uzależnia od 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. Pewność prawa wymaga, aby to strona miała świadomość zrealizowania tej przesłanki. Należy zatem – jak przyjął WSA we Wrocławiu – wyklądać ten przepis i przepis art. 70c O.p., aby dane uregulowanie umożliwiałoby podatnikom zapoznanie się z takim zakresem informacji, aby mogli podjąć w związku z tym odpowiednie działania w celu ochrony swych praw, gdyż możliwość zapoznania się z rzeczywistymi argumentami organu podatkowego mieści się w zakresie prawa do obrony. Doprowadziło to WSA we Wrocławiu do sformułowania takiego oto wniosku, że w związku z faktem, że uchwała NSA pozostaje w sprzeczności z prawem UE, a przede wszystkim z zasadą pewności prawa i zasadą prawa do obrony, istnieje możliwość odstąpienia od jej stosowania wobec uznania pierwszeństwa prawa unijnego.

Stanowisku temu nie można odmówić słuszności (tym bardziej po wyroku TSUE z dnia 16 października 2019r., w sprawie Glencore, EU:C:2019:861). Widać tu wyraźnie dążenie Sądu do zapewnienia podatnikowi realnej możliwości obrony wobec działań organów podatkowych. Niewątpliwie rację ma Sąd, gdy przyjmuje, że podatnik musi wiedzieć, przed czym ma się bronić.

Problem poruszony w powyższym wyroku jest trudny do jednoznacznej oceny. Takie podejście, jak prezentuje sąd, oznacza bowiem dla organu podatkowego konieczność ujawnienia wielu informacji już na etapie postępowania w sprawie, a więc gdy organ niekiedy jeszcze nie zweryfikował, czy zasadne będzie przejście do kolejnego etapu postępowania, czyli postawienia zarzutów. Z punktu widzenia prawa karnego skarbowego to etap „wczesnego sprawdzania” okoliczności sprawy, gdy organ może mieć dość mglistą wiedzę o rzeczywistym stanie rzeczy. Konieczność ujawnienia informacji podatnikowi może rodzić obawy organu podatkowego nawet w kontekście potencjalnej odpowiedzialności za naruszenie dóbr osobistych. Warto zauważyć, że WSA we Wrocławiu idzie znacznie dalej niż TK w wyroku z 21 czerwca 2011 (P 26/10), gdzie nie negowano tajności postępowania karnego skarbowego w sprawie. Jest to kwestia konfliktu wartości; WSA we Wrocławiu opowiedział się za ochroną jednostki.

Inna sprawa, że to polski prawodawca „wmanewrował” w istocie rzeczy organy prowadzące postępowanie karne skarbowe w ten problem. Jeżeli więc powstaje niespójność z pewną „logiką” prawa karnego skarbowego, to jest ona efektem nadania aktowi wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie takiej rangi, iż wywiera on bezpośrednie skutki prawne na płaszczyźnie prawa podatkowego wobec zindywidualizowanego podmiotu.

Dodatkowo pojawia się problem celu uzyskiwania przez podatnika takiej informacji. Sąd chce zapewnić podatnikowi prawo do obrony, co wydaje się oczywiście godne akceptacji. Implikuje to konieczność sądowej kontroli oceny zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie – nader wyraźnie wynika to z ustnego uzasadnienia wyroku.

Teza o konieczności sądowej kontroli działalności organów podatkowych, które działają w zakresie postępowania karnego skarbowego, o ile te działania wywołują skutki podatkowe wydaje się być z wielu względów godna akceptacji. Trud-

no w demokratycznym państwie prawnym zaakceptować sytuację, gdy organ administracyjny podejmuje pewne działania, które tak czy inaczej wywrą skutki prawne niekorzystne dla jednostki w sytuacji, gdy nie istnieje sądowa kontrola takich działań, a więc działania te nie będą mogły być w jakiś sposób „pozbawione mocy prawnej”.

Niestety problem staje się znacznie bardziej złożony w sytuacji, gdyby podjąć próbę przeniesienia tej tezy na grunt znanych form działania sądów administracyjnych oraz ich kognicji. Problemem jest przedmiot i zakres kontroli sądu administracyjnego w stosunku do zawieszającego skutku wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Wydaje się, że kontrola prawidłowości wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie powinna oznaczać oceny prawidłowości stanowiska organu podatkowego co do popełnienia przestępstwa skarbowego. Wszak nawet postępowanie karne skarbowe, które zakończy się umorzeniem, np. z powodu niepopełnienia przestępstwa, stanowi podstawę do zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Z przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. wcale nie wynika, że warunkiem zawieszenia biegu terminu przedawnienia jest późniejsze skazanie. Warto zwrócić uwagę na to, że przyczyny umorzenia mogą być różnorodne. Może bowiem dojść do przedawnienia odpowiedzialności karnej skarbowej. Oczywiście w takim wypadku nadal mamy do czynienia z domniemaniem niewinności, a nawet nie ma możliwości ustalenia, czy rzeczywiście czyn był przestępstwem.

Tymczasem może być tak (pomijamy tu udowodniony w Raporcie fakt czysto instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych), że w świetle okoliczności istniejących w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego samo wszczęcie (a niekoniecznie skazanie lub nawet postawienie zarzutów) było zasadne, gdyż okoliczności znane organowi wymagały weryfikacji. Wszak postępowanie karne skarbowe w sprawie prowadzi się po to, aby ustalić, czy należy komuś postawić zarzuty, a potem postępowanie przeciwko

osobie prowadzi się w celu weryfikacji hipotezy, że doszło do popełnienia przez tę osobę przestępstwa. Oczywiście na poszczególnych etapach tej procedury mogą być zupełnie inne wymagania co do – ogólnie rzecz ujmując – „pewności” popełnienia czynu zabronionego.

Sądowa kontrola zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego, a także zapewnienie podatnikowi informacji o postępowaniu może być w specyficznych wypadkach utrudnione także wskutek tego, że potencjalny sprawca przestępstwa i podatnik nie muszą być tą samą osobą⁶. Jeżeli podatnikiem jest osoba prawna, a czyn popełnia osoba fizyczna (pracownik, członek organu osoby prawnej będącej podatnikiem), to następuje rozejście się podmiotowości podatkowoprawnej i karnej. Pojawia się pytanie o uzasadnienie i podstawę prawną uzyskania przez podatnika dostępu do informacji o działaniach innej osoby. Czy fakt, że działania tej osoby wywierały skutek w postaci powstania obowiązku podatkowego u podatnika, jest tu wystarczającą przesłanką do takiego ujawnienia danych podatnikowi?

Kwestię, czy sąd administracyjny powinien w pewnym sensie wchodzić w kompetencję sądu karnego, oceniając zasadność wszczęcia postępowania karnego skarbowego warto rozpatrywać nie tylko – jak powyżej – z punktu widzenia problemów związanych z zakresem i trybem tej kontroli. Rodzi się tu bowiem pytanie bardzo pragmatyczne – czy sędzia administracyjny jest profesjonalnie przygotowany do – w istocie – oceny sprawy karnej? Sędzia administracyjny (w tym i podatkowy) z uwagi na naturę prawa podatkowego, które zajmuje się konsekwencjami zdarzeń uregulowanych przez przepisy innych dziedzin prawa, musi być swoistym „multiinstrumentalistą”. Jednak można mieć wątpliwości co do tego, czy sensowne

⁶ Analogiczny problem rozważano na tle unijnego prawa celnego (przepisy już nieobowiązujące) w wyroku TS UE z dnia 16 lipca 2009 r. w połączonych sprawach połączonych C124/08 i C125/08 Gilbert Snauwaert, Algemeen Expeditiebedrijf Zeebrugge BVBA, Coldstar NV, Dirk Vlaeminck, Jeroen Den Haerynck, Ann De Wintere (sprawa C124/08), Géry Deschaumes (sprawa C125/08) przeciwko państwu belgijskiemu, ECLI:EU:C:2009:469.

jest wymaganie od niego także specjalistycznej wiedzy z zakresu prawa karnego. Zresztą sama czysta wiedza, rozumiana jako znajomość treści prawa to tylko jedna strona medalu. Istotne jest bowiem doświadczenie zawodowe, które daje sędziemu poczucie pewności w toku rozpatrywania sprawy. A istotne różnice między tymi dziedzinami prawa są oczywiste, np. w prawie karnym kapitalną rolę odgrywają elementy subiektywne (zamiar, wina, prognoza zachowania oskarżonego w przyszłości, etc.), które w prawie podatkowym odgrywają znikomą rolę. Z drugiej strony znajomość prawa podatkowego wśród sędziów karnistów (w kontekście stosowania przepisów prawa karnego skarbowego) była przez dziesiątki lat – używając języka prawnego – znikoma, a autorytetem rozstrzygającym sprawę karną był nierzadko występujący w roli oskarżyciela publicznego pracownik administracji podatkowej.

Aksjologicznie i konstytucyjnie uzasadniona teza o konieczności efektywnej sądowej kontroli działań administracji (obejmująca także konieczność uzyskania przez podatnika w miarę kompletnej informacji o okolicznościach uzasadniających wszczęcie postępowania karnego skarbowego) zderza się więc z faktem braku odpowiedniego instrumentarium prawnego. Jakkolwiek sądy administracyjne nie starałyby się spełnić powyższy postulat, to jego pełna realizacja wydaje się – niestety – mało realna. Przyczyna tkwi w dysfunkcjonalności konstrukcji przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Próby realizacji tego postulatu mogą powodować powstanie wielu problemów praktycznych i znaczne obciążenie sądów administracyjnych.

Prowadzi to do wniosku, że dalece lepszym rozwiązaniem byłaby rezygnacja z tej instytucji prawnej.

5. Czy działania podejmowane w celu ochrony praw jednostki nie wywołują skutku wzrostu represyjności działania organów podatkowych (hipoteza)?

Autorzy Raportu wskazują na fakt, że w wypadku spraw karnych skarbowych wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie niemalże automatycznie przekłada się na postawienie zarzutów, a następnie na skazanie. Swoistą „skuteczność” postępowań karnych skarbowych Autorzy uzasadniają wpływem postawienia zarzutów na bieg terminu przedawnienia w prawie karnym skarbowym.

Być może jednak przyczyną determinacji w stawianiu zarzutów przez organy podatkowe jest także (jako jeden z czynników) chęć uniknięcia podnoszenia przez podatnika konsekwencji faktu braku wystarczającego powiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, zwłaszcza w okresie, w którym oczekiwano na wyrok TK z 21 czerwca 2011 r. Z kolei wytrwałość w dążeniu do skazania może być wzmocniana chęcią uniknięcia zarzutu niezasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Paradoks polega na tym, że dążenie do wzmocnienia kontroli sądowej nad działaniem organów podatkowych może skutkować wzmocnieniem represji karnej. Zagadnienie to wydaje się warte dyskusji, zarówno co do poprawności postawionej tezy, jak i w efekcie co do zasadności utrzymywania rozwiązania „zachęcającego” do represji karnej.

6. Problem nadużywania prawa przez organ władzy publicznej

Nie budzi wątpliwości, że zwalczanie nadużywania prawa podatkowego czy obchodzenia prawa podatkowego (pomijamy tu dyskusję na temat znaczenia tych terminów) przez podatników jest „znakiem firmowym” administracji podatkowej w ostatnich latach. Administracja skarbową chwali się efektami swych działań.

Niestety, dość słabo przebija się do opinii publicznej fakt, że administracja skarbową niekiedy zwalcza prawdziwe lub wyimaginowane patologie stosując zbliżoną „metodologię”. Jeżeli podatnik tworzy sztuczną strukturę gospodarczą to jest to surowo zwalczane nadużywanie prawa podatkowego (aktualnie art. 119a i nast. O.p.). Formalnie działanie podatnika zgodne jest z przepisami prawa podatkowego, ale skoro jego działanie jest sztuczne, to polski prawodawca pozwala organowi podatkowemu zwalczać ten proceder niwelując skutki owego nadużycia prawa. I oczywiście jest to zasadne.

Problem w tym, że działanie organów podatkowych rozważane w komentowanym raporcie wręcz idealnie pasuje do określenia „nadużycie prawa”. Nikt nie neguje, że organ ma możliwość wszczęcia postępowania karnego skarbowego, ale powinien to uczynić w celu wyegzekwowania odpowiedzialności karnej – taki jest oficjalny cel prowadzenia postępowania karnego skarbowego.

Jeżeli organ podatkowy wszczyna postępowanie karne skarbowe w celu przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, to niewłaściwie wykorzystuje tę instytucję, a więc jej nadużywa. Ewentualnie można określić takie działanie jako „obejście” przepisu art. 70 § 1 O.p., który przewiduje 5 letni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Działanie takie ze strony organu administracji publicznej nie może być zaakceptowane, zwłaszcza gdy organ ten sam zwalcza analogiczne działania podatników. W tym kontekście warto wspomnieć o przepisie art. 15 projektu nowej ordynacji podatkowej zawartym we jego wcześniejszych wersjach (wersja z 23 maja 2017), który brzmiał: „Organy podatkowe nie nadużywają prawa przez działanie na niekorzyść zobowiązanego niezgodne z brzmieniem przepisów prawa podatkowego lub ich celem”. Można dyskutować, czy *lege artis* przepis ten był potrzebny – z innych przepisów bez wątpienia da się wyprowadzić analogiczną zasadę. Nawet jeżeli tak by było, to może jednak był on potrzebny z innych względów. Może inaczej niż pisząc wprost nie da się zwalczyć „cwaniactwa” i swoistej bezczelności niektórych organów podatkowych, które naginają prawo w sposób niemożliwy do zaakceptowania. Znamienne jest też, że przepisu tego w aktualnej wersji projektu nowej Ordynacji podatkowej już nie ma.

Zjawisko nadużywania prawa przez organy podatkowe było już obserwowane wcześniej, ale współcześnie nadużycie prawa stało się czymś w rodzaju dodatkowego instrumentu działania organów podatkowych, stosowanym z przekonaniem o jego efektywności i co najmniej milcząco aprobowanym przez decydentów. Warto więc zadać pytanie – jak to się ma do zasady legalizmu? Doświadczenie mówi, że aby usłyszeć odpowiedź na to pytanie ze strony administracji podatkowej należałoby uzbroić się w sporą dozę cierpliwości...

7. Problem kwalifikacji prawnej działania pracowników organów podatkowych

Raport rodzi też poważne pytania dotyczące odpowiedzialności karnej, ale nie podatnika, a sprawców czynu polegającego na instrumentalnym wszczynaniu postępowań karnych skarbowych. Zgodnie z art. 231 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. z 2018 r., poz. 1600 ze zm., dalej: k.k.) „Funkcjonariusz publiczny, który, przekraczając swoje uprawnienia lub nie dopełniając obowiązków, działa na szkodę interesu publicznego lub prywatnego, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3”.

Hipoteza, że przez masowe, po części bezzasadne wszczynanie postępowań karnych przerywających bieg przedawnienia doszło do serii przestępstw urzędniczych wydaje się wielce prawdopodobna nawet na pierwszy rzut oka. Oczywiście za przekroczenie uprawnień należy uznać świadome wszczęcie postępowania karnego skarbowego, gdy nie ma ku temu podstaw, a wszczęcie motywowane jest jedynie chęcią zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Jest to kwestia dowodowa.

Sprawa jest jednak skomplikowana. Otóż problem tkwi w tym, że nieraz podstawy do wszczęcia postępowania karnego skarbowego istnieją, ale organy podatkowe, o których mowa w art. 118 k.k.s. wszczynają postępowania dopiero w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia. Rozważenia wymaga w takim wypadku pytanie, czy taka zwłoka w podjęciu działań uzasadnionych z punktu widzenia prawa karnego skarbowego nie wyczerpuje znamion „niedopełnienia obowiązków” w okresie poprzedzającym wszczęcie postępowania karnego skarbowego. Nikt racjonalny chyba nie zaakceptuje tezy, że organy podatkowe doświadczają nagłej iluminacji umysłowej, skutkującej zauważeniem przesłanek do wszczęcia postępowania karnego skarbo-

wego, w ostatnich miesiącach biegu terminu przedawnienia. Tak może się niekiedy zdarzyć, ale nie może do takiej sytuacji dochodzić praktycznie zawsze wtedy, gdy zbliża się koniec terminu przedawnienia.

Działanie przeciwko interesowi publicznemu w obu wypadkach można uzasadnić tym, że w interesie publicznym jest szybkie ukaranie sprawców przestępstw oraz wszczynanie postępowań karnych skarbowych zasadnych z punktu widzenia prawnego.

Specjalistom z zakresu prawa karnego pozostawiamy ocenę tego, kto i w jakich okolicznościach powinien ponosić odpowiedzialność karną. Okolicznością, którą trzeba wziąć pod uwagę jest niewątpliwie fakt powstania utrwalonej praktyki działania administracji skarbowej. Ocenić trzeba więc także to, na ile odpowiedzialność powinny ponosić osoby tolerujące taką praktykę. Czy brak przeciwdziałania takiemu procederowi – o którym wiedza jest powszechnie dostępna – nie stanowi także niedopełnienia obowiązków urzędniczych?

8. Deklaracje towarzyszące nowej ordynacji podatkowej a rzeczywistość – schizofrenia podatkowa i nadzieja

Trwają aktualnie prace nad nową ordynacją podatkową. Pada przy tej okazji mnóstwo deklaracji przedstawicieli administracji państwowej dotyczącej tego aktu prawnego. Niezliczoną ilość razy deklarowano przy tym, że nowa ordynacja podatkowa ma poprawić relacje między podatnikami a organami podatkowymi. To bez wątplenia słuszna idea, wszak relacje te obecnie opierają się na zasadach bliższych relacjom myśliwy-zwierzyna łowna niż cywilizowanym relacjom dwóch partnerów społecznych. Dążenie do maksymalizacji dochodów budżetowych (w znacznym stopniu będące reakcją na wcześniejsze lata mało

skutecznej walki z wyłudzeniami VAT i różnymi formami agresywnego planowania podatkowego) zdeterminowało bez reszty te relacje. Długofalowo ten stan rzeczy jest nie do utrzymania i dobrze, że rządzący mają tego świadomość.

Deklaracje to jednak zbyt mało; za nimi muszą iść czyny. Pierwszym krokiem może być zmiana prawa. Cieszą podejmowane w tym kierunku wysiłki, takie jak promowanie w nowej ordynacji podatkowej koncyliacyjnych form rozwiązywania sporów podatkowych. Cieszy też, że w tym projekcie nie ma już odpowiednika art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Cieszy też uzasadnienie projektu ustawy, które wskazuje na głęboką refleksję twórców projektu nad zastanym stanem rzeczy.

Czytamy więc w uzasadnieniu dostępnym na stronach Sejmu⁷: „Ważnym elementem koncepcji przedawnień przedstawionych w projekcie jest także wyeliminowanie niezwiązanej z wymiarem przesłanki powodującej obecnie zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego (przypis nr 227: W TK za sygnaturą K 31/14 toczy się postępowanie z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie niezgodności między innymi art. 70 § 6 pkt 1 O.p. z art. 2 Konstytucji RP 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. W uzasadnieniu złożonego wniosku w ww. sprawie Rzecznik Praw Obywatelskich argumentował m.in., że w piśmiennictwie wskazuje się, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. stał się poręcznym instrumentem wydłużenia możliwości egzekucji zobowiązań podatkowych, prowadzenia postępowań kontrolnych oraz postępowań podatkowych. Wystarczyło bowiem wydanie postanowienia o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa, a przedawnienie zobowiązania podatkowego ulegało zawieszeniu *de iure* (*vide* – uzasadnienie wniosku RPO, str. 3). Rzecznik podkreślił, że w sytuacji, gdy postępowanie karne, które było przyczyną zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowią-

⁷ Druk 3517: <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3517>.

zania podatkowego, zostaje zawieszona, powstaje swoiste *perpetuum mobile* niekończących się postępowań: zarówno karnego, jak i administracyjnego (uzasadnienie wniosku RPO, str. 7). Uzasadniając twierdzenie o braku związku postępowania karnego skarbowego z wymiarem podatku, należy zwrócić uwagę na charakter prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego, a także istniejące między nimi relacje. Prawo karne skarbowe ma niewątpliwie charakter wtórny wobec prawa podatkowego (przyp. Nr 228: Tak też uważa Prokurator Generalny, co znajduje wyraz w piśmie z dnia 7 lipca 2015 r. do Trybunału Konstytucyjnego, K 31/14, s. 45 i nast.). Rozpoznanie znamion ustawowych czynów zabronionych opisanych w części szczególnej kodeksu karnego skarbowego jest możliwe wyłącznie w oparciu o przepisy prawa podatkowego. Sam opis karalnego zachowania, zakreślonego przepisami prawa karnego skarbowego, nie pozwala na odczytanie jego treści; trzeba bowiem w celu stwierdzenia realizacji znamion bezprawności posiłkować się treścią norm merytorycznych zawartych w przepisach prawa podatkowego, których dany opis dotyczy (przyp. Nr 229: G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3, s. 77). Podkreśla się, że typy czynów zabronionych, opisane w kodeksie karnym skarbowym, oparte są na normach o charakterze blankietowym, a także, że wypełnieniem tych norm są poszczególne regulacje zawarte w przepisach prawa podatkowego (przyp. Nr 230: G. P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Kraków 2009, s. 16.). Innymi słowy, stwierdzenie w postępowaniu karnym skarbowym bezprawności zachowania sprawcy wymaga ustalenia, czy jest ono zgodne, czy nie ze stosownymi normami prawa podatkowego (przyp. Nr 231: Zob. Pismo Prokuratora Generalnego z dnia 7 lipca 2015 r. do Trybunału Konstytucyjnego, K 31/14, s. 45 i nast.). Możliwość zastosowania norm zawartych w prawie karnym skarbowym zależy więc od ustaleń podjętych w toku rozstrzygnięcia sprawy podatkowej m.in. w toku postępowania podatkowego i zakończonych decyzją wymiarową. W związku

z tym brak jest podstaw do zawieszania biegu terminu przedawnienia wymiaru w prawie podatkowym z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej. Uzasadnione może być natomiast zawieszenie postępowania karnego skarbowego, co obecnie znajduje podstawę w art. 114a Kodeksu karnego skarbowego (przyp. Nr 232: W TK pod sygnaturą K 31/14 toczy się postępowanie z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie niezgodności między innymi art. 114a Kodeksu karnego skarbowego).

Istotnym elementem spajającym relacje między właściwie funkcjonującym prawem podatkowym i karnym skarbowym musi być możliwość karania sprawcy przez odpowiedni okres, który powinien wykraczać poza przedawnienie wymiaru. Kwestia ta obecnie jest unormowana w art. 44 § 2 Kodeksu karnego skarbowego. Regulacja ta przewiduje karalność przestępstw skarbowych polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznonprawnych, która ustaje w sytuacji przedawnienia tych należności. Przepis ten powinien być odczytany w kontekście projektowanych regulacji podatkowych w ten sposób, że ustanie karalności powinno następować dopiero w przypadku przedawnienia poboru określonych należności, co będzie miało miejsce dopiero po 5 latach od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru (przedawnienie wymiaru zob. art. 170-178)".

Nie można jednak oprzeć się wrażeniu, że projekt ten nie współgra z nadal trwającą praktyką działania organów podatkowych. Organy te bowiem nadal instrumentalnie wszczynają postępowania karne skarbowe, a jednocześnie zawzięcie bronią się przed udzielaniem informacji, które miały służyć przygotowaniu Raportu. Czas skończyć z tą schizofrenią. Chyba, że dotychczasowa praktyka działania organów podatkowych w analizowanym obszarze jest wyrazem rzeczywistych intencji i wynikającej z nich strategii działania administracji podatkowej. Niestety, nie jest to scenariusz zupełnie nierealny.

Projekt ordynacji podatkowej daje jednak – póki co – umiarkowaną nadzieję zmiany na lepsze. Przynajmniej przebija w nim świadomość tego, że nie ma sensu łączenie przedawnienia w prawie podatkowym z prawem karnym skarbowym, gdyż może to rodzić wyłącznie problemy aplikacyjne, ale także i aksjologiczne. Dowodów na to aż nadto dostarcza dotychczasowa praktyka działania administracji podatkowej.

ZAŁĄCZNIKI

TABELA 1

Rok	Organ	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem było zobowiązanie przedawniające się z końcem danego roku	Udział procentowy
2008	UKS w Krakowie	20	15	
	UKS w Łodzi	10	8	
	UKS w Poznaniu	13	13	
	UKS w Zielonej Górze	1	1	
	UKS w Szczecinie	3	1	
	UKS w Bydgoszczy	1	1	
		48	39	81%
2009	UKS w Krakowie	30	29	
	UKS w Łodzi	15	15	
	UKS w Poznaniu	30	30	
	UKS w Zielonej Górze	2	2	
	UKS w Szczecinie	4	3	
	UKS w Bydgoszczy	3	3	
		84	82	98%
2010	UKS w Krakowie	33	32	
	UKS w Łodzi	26	21	
	UKS w Poznaniu	57	57	
	UKS w Zielonej Górze	12	12	
	UKS w Szczecinie	14	9	
	UKS w Bydgoszczy	1	1	
		143	132	92%

2011	UKS w Krakowie	47	45	93%
	UKS w Łodzi	36	31	
	UKS w Poznaniu	78	78	
	UKS w Zielonej Górze	24	24	
	UKS w Szczecinie	18	12	
	UKS w Bydgoszczy	8	6	
		211	196	
2012	UKS w Krakowie	59	59	95%
	UKS w Łodzi	57	53	
	UKS w Poznaniu	110	110	
	UKS w Zielonej Górze	32	32	
	UKS w Szczecinie	22	12	
	UKS w Bydgoszczy	1	1	
		281	267	
2013	UKS w Krakowie	49	45	94%
	UKS w Łodzi	59	54	
	UKS w Poznaniu	87	87	
	UKS w Zielonej Górze	20	20	
	UKS w Szczecinie	19	13	
	UKS w Bydgoszczy	3	3	
		237	222	
2014	UKS w Krakowie	42	41	95%
	UKS w Łodzi	52	47	
	UKS w Poznaniu	80	80	
	UKS w Zielonej Górze	41	41	
	UKS w Szczecinie	22	17	
	UKS w Bydgoszczy	3	2	
		240	228	

TABELA 2

Rok	Organ	Postępowania kontrolne, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe	Postępowania kontrolne, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe, dotyczące zobowiązania podatkowego przedawniającego się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe	Udział procentowy
2008	UKS w Krakowie	24	19	
	UKS w Łodzi	11	9	
	UKS w Poznaniu	14	13	
	UKS w Zielonej Górze	1	1	
	UKS w Szczecinie	3	1	
	UKS w Bydgoszczy	1	1	
		54	44	
2009	UKS w Krakowie	32	31	
	UKS w Łodzi	18	18	
	UKS w Poznaniu	39	34	
	UKS w Zielonej Górze	2	2	
	UKS w Szczecinie	5	3	
	UKS w Bydgoszczy	3	3	
		99	91	

2010	UKS w Krakowie	35	34	
	UKS w Łodzi	28	23	
	UKS w Poznaniu	81	66	
	UKS w Zielonej Górze	16	16	
	UKS w Szczecinie	15	10	
	UKS w Bydgoszczy	1	1	
		176	150	
2011	UKS w Krakowie	54	52	
	UKS w Łodzi	41	36	
	UKS w Poznaniu	93	85	
	UKS w Zielonej Górze	28	28	
	UKS w Szczecinie	20	14	
	UKS w Bydgoszczy	8	6	
		244	221	
2012	UKS w Krakowie	59	59	
	UKS w Łodzi	69	65	
	UKS w Poznaniu	141	123	
	UKS w Zielonej Górze	43	43	
	UKS w Szczecinie	22	12	
	UKS w Bydgoszczy	1	1	
		335	303	

2013	UKS w Krakowie	50	46	
	UKS w Łodzi	68	62	
	UKS w Poznaniu	90	89	
	UKS w Zielonej Górze	23	23	
	UKS w Szczecinie	20	14	
	UKS w Bydgoszczy	3	3	
		254	237	
2014	UKS w Krakowie	42	41	
	UKS w Łodzi	56	51	
	UKS w Poznaniu	82	81	
	UKS w Zielonej Górze	51	51	
	UKS w Szczecinie	24	18	
	UKS w Bydgoszczy	3	2	
		258	244	
	1420	1290	89%	

TABELA 3

Rok	Organ	Postępowania karne skarbowe wszczęte w danym roku, które spowodowały zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Op i w wyniku tego zawieszenia zobowiązanie podatkowe nie wygasło w całości przed upływem ustawowego (5 – letniego) terminu przedawnienia
2008	UKS w Krakowie	120
	UKS w Łodzi	15
	UKS w Poznaniu	22
	UKS w Zielonej Górze	10
	UKS w Szczecinie	3
	UKS w Bydgoszczy	10
		180
2009	UKS w Krakowie	120
	UKS w Łodzi	21
	UKS w Poznaniu	60
	UKS w Zielonej Górze	12
	UKS w Szczecinie	4
	UKS w Bydgoszczy	24
		241
2010	UKS w Krakowie	98
	UKS w Łodzi	83
	UKS w Poznaniu	74
	UKS w Zielonej Górze	27
	UKS w Szczecinie	14
	UKS w Bydgoszczy	22
		318

2011	UKS w Krakowie	127
	UKS w Łodzi	87
	UKS w Poznaniu	103
	UKS w Zielonej Górze	33
	UKS w Szczecinie	18
	UKS w Bydgoszczy	33
		401
2012	UKS w Krakowie	147
	UKS w Łodzi	117
	UKS w Poznaniu	137
	UKS w Zielonej Górze	44
	UKS w Szczecinie	22
	UKS w Bydgoszczy	22
		489
2013	UKS w Krakowie	156
	UKS w Łodzi	156
	UKS w Poznaniu	123
	UKS w Zielonej Górze	43
	UKS w Szczecinie	19
	UKS w Bydgoszczy	21
		518
2014	UKS w Krakowie	135
	UKS w Łodzi	113
	UKS w Poznaniu	105
	UKS w Zielonej Górze	56
	UKS w Szczecinie	22
	UKS w Bydgoszczy	3
		434
		2581

TABELA 4

Rok	Organ	Postępowania karne skarbowe wszczęte w danym roku, które spowodowały zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. i w wyniku tego zawieszenia zobowiązanie podatkowe nie wygasło w całości przed upływem ustawowego (5 – letniego) terminu przedawnienia	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego
2008	UKS w Krakowie	120	20
	UKS w Łodzi	15	10
	UKS w Poznaniu	22	13
	UKS w Zielonej Górze	10	1
	UKS w Szczecinie	3	3
	UKS w Bydgoszczy	10	1
		180	48
2009	UKS w Krakowie	120	30
	UKS w Łodzi	21	15
	UKS w Poznaniu	60	30
	UKS w Zielonej Górze	12	2
	UKS w Szczecinie	4	4
	UKS w Bydgoszczy	24	3
		241	84

2010	UKS w Krakowie	98	33
	UKS w Łodzi	83	26
	UKS w Poznaniu	74	57
	UKS w Zielonej Górze	27	12
	UKS w Szczecinie	14	14
	UKS w Bydgoszczy	22	1
	318	143	
2011	UKS w Krakowie	127	47
	UKS w Łodzi	87	36
	UKS w Poznaniu	103	78
	UKS w Zielonej Górze	33	24
	UKS w Szczecinie	18	18
	UKS w Bydgoszczy	33	8
	401	211	
2012	UKS w Krakowie	147	59
	UKS w Łodzi	117	57
	UKS w Poznaniu	137	110
	UKS w Zielonej Górze	44	32
	UKS w Szczecinie	22	22
	UKS w Bydgoszczy	22	1
	489	281	

2013	UKS w Krakowie	156	49
	UKS w Łodzi	156	59
	UKS w Poznaniu	123	87
	UKS w Zielonej Górze	43	20
	UKS w Szczecinie	19	19
	UKS w Bydgoszczy	21	3
		518	237
		135	42
2014	UKS w Łodzi	113	52
	UKS w Poznaniu	105	80
	UKS w Zielonej Górze	56	41
	UKS w Szczecinie	22	22
	UKS w Bydgoszczy	3	3
		434	240
		2581	1244

TABELA 5

Rok	Organ	Postępowania kontrolne, toczące się przed organem w danym roku	Postępowania kontrolne toczące się przed organem w danym roku, w trakcie których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego
2008	UKS w Krakowie	854	24
	UKS w Łodzi		
	UKS w Poznaniu	1272	14
	UKS w Zielonej Górze	439	1
	UKS w Szczecinie	738	3
	UKS w Bydgoszczy		
		3303	42
2009	UKS w Krakowie	815	32
	UKS w Łodzi		
	UKS w Poznaniu	1176	39
	UKS w Zielonej Górze	428	2
	UKS w Szczecinie	606	5
	UKS w Bydgoszczy		
		3025	78
2010	UKS w Krakowie	749	35
	UKS w Łodzi		
	UKS w Poznaniu	1143	81
	UKS w Zielonej Górze	518	16
	UKS w Szczecinie	584	15
	UKS w Bydgoszczy		
		2994	147
2011	UKS w Krakowie	684	54
	UKS w Łodzi		
	UKS w Poznaniu	946	93
	UKS w Zielonej Górze	517	28
	UKS w Szczecinie	610	20
	UKS w Bydgoszczy		
		2757	195

2012	UKS w Krakowie	968	59
	UKS w Łodzi		
	UKS w Poznaniu	910	141
	UKS w Zielonej Górze	532	43
	UKS w Szczecinie	655	22
	UKS w Bydgoszczy		
		3065	265
2013	UKS w Krakowie	991	50
	UKS w Łodzi		
	UKS w Poznaniu	1001	90
	UKS w Zielonej Górze	578	23
	UKS w Szczecinie	789	20
	UKS w Bydgoszczy		
	3359	183	
2014	UKS w Krakowie	1039	42
	UKS w Łodzi		
	UKS w Poznaniu	1012	82
	UKS w Zielonej Górze	479	51
	UKS w Szczecinie	751	24
	UKS w Bydgoszczy		
	3281	199	
	21784	1109	

TABELA 6

Rok	Organ	Postępowania kontrolne, toczące się przed organami	Postępowania kontrolne toczące się przed organem w danym roku, w trakcie którego doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego
2008 - 2014	UKS w Krakowie	4869	296
	UKS w Łodzi		
	UKS w Poznaniu	4329	540
	UKS w Zielonej Górze	2243	164
	UKS w Szczecinie	3199	109
	UKS w Bydgoszczy		
			14640

TABELA 7

Rok	Organ	Postępowania kontrolne, toczące się przed organem w danym roku, których przedmiotem było zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem tego roku	Postępowania kontrolne, toczące się przed organem w danym roku, których przedmiotem było zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w trakcie których wszczęto postępowanie karne skarbowe
2008	UKS w Krakowie	131	19
	UKS w Łodzi	38	9
	UKS w Poznaniu	106	13
	UKS w Zielonej Górze	40	1
	UKS w Szczecinie	42	1
	UKS w Bydgoszczy	46	1
		403	44
2009	UKS w Krakowie	160	31
	UKS w Łodzi	70	18
	UKS w Poznaniu	144	34
	UKS w Zielonej Górze	56	2
	UKS w Szczecinie	109	3
	UKS w Bydgoszczy	54	3
		593	91
2010	UKS w Krakowie	174	34
	UKS w Łodzi	85	23
	UKS w Poznaniu	127	66
	UKS w Zielonej Górze	74	16
	UKS w Szczecinie	155	10
	UKS w Bydgoszczy	52	1
		667	150
2011	UKS w Krakowie	177	52
	UKS w Łodzi	109	36
	UKS w Poznaniu	175	85
	UKS w Zielonej Górze	84	28
	UKS w Szczecinie	168	14
	UKS w Bydgoszczy	39	6
		752	221

2012	UKS w Krakowie	173	59
	UKS w Łodzi	133	65
	UKS w Poznaniu	171	123
	UKS w Zielonej Górze	111	43
	UKS w Szczecinie	123	12
	UKS w Bydgoszczy	47	1
		758	303
2013	UKS w Krakowie	184	46
	UKS w Łodzi	189	62
	UKS w Poznaniu	207	89
	UKS w Zielonej Górze	146	23
	UKS w Szczecinie	32	14
	UKS w Bydgoszczy	66	3
		824	237
2014	UKS w Krakowie	159	41
	UKS w Łodzi	148	51
	UKS w Poznaniu	129	81
	UKS w Zielonej Górze	135	51
	UKS w Szczecinie	0	18
	UKS w Bydgoszczy	47	2
		618	244
		4615	1290

TABELA 8

Rok	Organ	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, wszczęte w IV kwartale roku	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, wszczęte w III kwartale roku	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, wszczęte w II kwartale roku	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, wszczęte w I kwartale roku
2008	UKS w Krakowie	15	10	3	2	0
	UKS w Łodzi	8	5	1	1	1
	UKS w Poznaniu	13	10	1	2	0
	UKS w Zielonej Górze	1	0	0	0	1
	UKS w Szczecinie	1	1	0	0	0
	UKS w Bydgoszczy	1	1	0	0	0
		39	27	5	5	2
2009	UKS w Krakowie	29	24	5	0	0
	UKS w Łodzi	15	14	0	1	0
	UKS w Poznaniu	30	23	3	3	1
	UKS w Zielonej Górze	2	2	0	0	0
	UKS w Szczecinie	3	2	1	0	0
	UKS w Bydgoszczy	3	1	0	2	0
		82	66	9	6	1

2010	UKS w Krakowie	32	27	5	0	0
	UKS w Łodzi	21	19	1	0	1
	UKS w Poznaniu	57	42	11	2	2
	UKS w Zielonej Górze	12	11	1	0	0
	UKS w Szczecinie	9	9	0	0	0
	UKS w Bydgoszczy	1	1	0	0	0
		132	109	18	2	3
2011	UKS w Krakowie	45	33	9	3	0
	UKS w Łodzi	31	23	6	1	1
	UKS w Poznaniu	78	60	14	3	1
	UKS w Zielonej Górze	24	22	2	0	0
	UKS w Szczecinie	12	11	1	0	0
	UKS w Bydgoszczy	6	6	0	0	0
		196	155	32	7	2
2012	UKS w Krakowie	59	35	19	5	0
	UKS w Łodzi	53	51	0	1	1
	UKS w Poznaniu	110	72	21	13	4
	UKS w Zielonej Górze	32	12	16	4	0
	UKS w Szczecinie	12	7	5	0	0
	UKS w Bydgoszczy	1	1	0	0	0
		267	178	61	23	5

2013	UKS w Krakowie	45	22	15	4	4
	UKS w Łodzi	54	48	3	1	2
	UKS w Poznaniu	87	59	19	6	3
	UKS w Zielonej Górze	20	7	10	0	3
	UKS w Szczecinie	13	12	1	0	0
	UKS w Bydgoszczy	3	3	0	0	0
		222	151	48	11	12
2014	UKS w Krakowie	41	23	13	3	2
	UKS w Łodzi	47	45	1	0	1
	UKS w Poznaniu	80	41	29	6	4
	UKS w Zielonej Górze	41	21	19	0	1
	UKS w Szczecinie	17	15	1	0	1
	UKS w Bydgoszczy	2	0	2	0	0
	228	145	65	9	9	
	1166	831	238	63	34	

TABELA 9

Rok	Organ	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, wszczęte w IV kwartale roku	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, wszczęte w III kwartale roku	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, wszczęte w II kwartale roku	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, wszczęte w I kwartale roku
2008	UKS w Krakowie	15	10	3	2	0
	UKS w Łodzi	8	5	1	1	1
	UKS w Poznaniu	13	10	1	2	0
	UKS w Zielonej Górze	1	0	0	0	1
	UKS w Szczecinie	1	1	0	0	0
	UKS w Bydgoszczy	1	1	0	0	0
		39	27	5	5	2
2009	UKS w Krakowie	29	24	5	0	0
	UKS w Łodzi	15	14	0	1	0
	UKS w Poznaniu	30	23	3	3	1
	UKS w Zielonej Górze	2	2	0	0	0
	UKS w Szczecinie	3	2	1	0	0
	UKS w Bydgoszczy	3	1	0	2	0
		82	66	9	6	1

2010	UKS w Krakowie	32	27	5	0	0
	UKS w Łodzi	21	19	1	0	1
	UKS w Poznaniu	57	42	11	2	2
	UKS w Zielonej Górze	12	11	1	0	0
	UKS w Szczecinie	9	9	0	0	0
	UKS w Bydgoszczy	1	1	0	0	0
	132	109	18	2	3	
2011	UKS w Krakowie	45	33	9	3	0
	UKS w Łodzi	31	23	6	1	1
	UKS w Poznaniu	78	60	14	3	1
	UKS w Zielonej Górze	24	22	2	0	0
	UKS w Szczecinie	12	11	1	0	0
	UKS w Bydgoszczy	6	6	0	0	0
	196	155	32	7	2	
2012	UKS w Krakowie	59	35	19	5	0
	UKS w Łodzi	53	51	0	1	1
	UKS w Poznaniu	110	72	21	13	4
	UKS w Zielonej Górze	32	12	16	4	0
	UKS w Szczecinie	12	7	5	0	0
	UKS w Bydgoszczy	1	1	0	0	0
	267	178	61	23	5	

2013	UKS w Krakowie	45	22	15	4	4
	UKS w Łodzi	54	48	3	1	2
	UKS w Poznaniu	87	59	19	6	3
	UKS w Zielonej Górze	20	7	10	0	3
	UKS w Szczecinie	13	12	1	0	0
	UKS w Bydgoszczy	3	3	0	0	0
		222	151	48	11	12
	UKS w Krakowie	41	23	13	3	2
2014	UKS w Łodzi	47	45	1	0	1
	UKS w Poznaniu	80	41	29	6	4
	UKS w Zielonej Górze	41	21	19	0	1
	UKS w Szczecinie	17	15	1	0	1
	UKS w Bydgoszczy	2	0	2	0	0
		228	145	65	9	9
		1166	831	238	63	34

TABELA 10

Rok, z którego końcem upływał termin przedawnienia zobowiązania będącego przedmiotem postępowania kontrolnego	Organ	Liczba decyzji II-instancyjnych wydanych w postępowaniach kontrolnych toczących się w danym roku i mających za przedmiot zobowiązania przedawniające się z końcem tego roku	Decyzje wydane w 2008 r.	Decyzje wydane w 2009 r.	Decyzje wydane w 2010 r.	Decyzje wydane w 2011 r.	Decyzje wydane w 2012 r.	Decyzje wydane w 2013 r.	Decyzje wydane w 2014 r.	Decyzje wydane w 2015 r.	Decyzje wydane w 2016 r.
2008	UKS w Krakowie	81	21	25	4	8	8	3	10	2	b.d.
	UKS w Łodzi	11	3	4	3	1	0	0	0	b.d.	b.d.
	UKS w Poznaniu	67	30	22	7	4	0	1	3	b.d.	b.d.
	UKS w Zielonej Górze	35	23	7	0	4	1	0	0	b.d.	b.d.
	UKS w Szczecinie	25	3	3	5	8	3	3	b.d.	b.d.	b.d.
	UKS w Bydgoszczy	19	6	5	3	2	2	0	1	b.d.	b.d.
		238	86	66	22	27	12	9	14	2	brak
2009	UKS w Krakowie	91	b.d.	21	42	11	3	3	11	b.d.	b.d.
	UKS w Łodzi	25	b.d.	10	13	0	2		0	b.d.	b.d.
	UKS w Poznaniu	199	b.d.	42	100	32	14	7	4	b.d.	b.d.
	UKS w Zielonej Górze	35	b.d.	19	14	0	1	0	1	b.d.	b.d.
	UKS w Szczecinie	76	13	16	26	16	2	3	0	b.d.	b.d.
	UKS w Bydgoszczy	25	b.d.	8	10	1	4	2	0	b.d.	b.d.
		451	13	116	205	60	26	15	16	brak	brak

2010	UKS w Krakowie	105	b.d.	b.d.	30	43	13	11	7	1	b.d.
	UKS w Łodzi	39	b.d.	b.d.	13	19	4	3	0	b.d.	b.d.
	UKS w Poznaniu	127	b.d.	b.d.	56	52	12	2	5	b.d.	b.d.
	UKS w Zielonej Górze	76	b.d.	b.d.	59	12	0	2	3	b.d.	b.d.
	UKS w Szczecinie	94	17	13	38	16	4	6	0	b.d.	b.d.
UKS w Bydgoszczy	22	b.d.	b.d.	8	6	4	3	1	b.d.	b.d.	
		463	17	13	203	149	37	27	16	1	brak
2011	UKS w Krakowie	105	b.d.	b.d.	b.d.	20	42	33	9	1	b.d.
	UKS w Łodzi	39	b.d.	b.d.	b.d.	13	18	7	1	b.d.	b.d.
	UKS w Poznaniu	144	b.d.	b.d.	1	58	63	13	9	b.d.	b.d.
	UKS w Zielonej Górze	53	b.d.	b.d.	b.d.	19	21	8	4	1	b.d.
	UKS w Szczecinie	100	19	23	18	16	6	15	2	1	b.d.
UKS w Bydgoszczy	20	b.d.	b.d.	b.d.	11	3	3	3	3	b.d.	
		461	19	23	18	137	154	79	28	3	brak
2012	UKS w Krakowie	112	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	19	48	27	18	b.d.
	UKS w Łodzi	72	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	31	38	2	1	b.d.
	UKS w Poznaniu	164	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	68	65	24	7	b.d.
	UKS w Zielonej Górze	72	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	33	25	12	2	b.d.
	UKS w Szczecinie	74	9	16	15	8	8	13	5	b.d.	b.d.
UKS w Bydgoszczy	25	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	17	6	1	1	b.d.	
		519	9	16	15	8	176	194	72	29	brak

2013	UKS w Krakowie	92	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	21	46	27	b.d.
	UKS w Łodzi	84	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	1	50	31	2	b.d.	
	UKS w Poznaniu	177	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	64	100	13	b.d.	
	UKS w Zielonej Górze	78	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	39	32	7	b.d.	
	UKS w Szczecinie	19	b.d.	5	4	1	5	4	0	0	b.d.	b.d.	
	UKS w Bydgoszczy	35	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	12	11	12	12	b.d.	
		485	brak	5	4	1	5	190	219	61	brak		
2014	UKS w Krakowie	57	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	28	29	b.d.	
	UKS w Łodzi	74	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	32	42	b.d.	
	UKS w Poznaniu	89	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	47	42	b.d.	
	UKS w Zielonej Górze	58	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	32	26	b.d.	
	UKS w Szczecinie	0	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	
	UKS w Bydgoszczy	21	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	b.d.	6	14	1	
		299	brak	brak	brak	brak	brak	brak	brak	145	153	1	

TABELA 11

Rok	Organ	Postępowania karne skarbowe, w szczególności w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A wszczęte przed wydaniem decyzji w I instancji	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A wszczęte w okresie pomiędzy doręczeniem decyzji I instancji a wniesieniem odwołań	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A wszczęte na etapie postępowania odwoławczego
2008	UKS w Krakowie	15	3	2	10
	UKS w Łodzi	8	0	0	8
	UKS w Poznaniu	13	2	3	8
	UKS w Zielonej Górze	1	0	0	1
	UKS w Szczecinie				
	UKS w Bydgoszczy	1	0	0	1
	UKS w Krakowie	38	5	5	28
	UKS w Łodzi	29	14	5	10
	UKS w Poznaniu	15	2	1	12
	UKS w Zielonej Górze	30	2	8	20
2009	UKS w Zielonej Górze	2	0	0	2
	UKS w Szczecinie				
	UKS w Bydgoszczy	3	0	0	3
		79	18	14	47

2010	UKS w Krakowie	32	10	5	17
	UKS w Łodzi	21	2	0	19
	UKS w Poznaniu	57	0	7	50
	UKS w Zielonej Górze	12	3	0	9
	UKS w Szczecinie				
	UKS w Bydgoszczy	1	0	0	1
2011		123	15	12	96
	UKS w Krakowie	45	10	23	12
	UKS w Łodzi	31*	8	0	22
	UKS w Poznaniu	78	4	23	51
	UKS w Zielonej Górze	24	12	2	10
	UKS w Szczecinie				
2012	UKS w Bydgoszczy	6	0	0	6
		184	34	48	101
	UKS w Krakowie	59	29	15	15
	UKS w Łodzi	53**	20	2	23
	UKS w Poznaniu	110	8	35	67
	UKS w Zielonej Górze	32	21	0	11
UKS w Szczecinie					
UKS w Bydgoszczy	1	0	0	1	
	255	78	52	117	

2013	UKS w Krakowie	45	21	9	15
	UKS w Łodzi	54	15	0	39
	UKS w Poznaniu	87	11	35	41
	UKS w Zielonej Górze	20	9	0	11
	UKS w Szczecinie				
	UKS w Bydgoszczy	3	1	0	2
		209	57	44	108
	UKS w Krakowie	41	16	11	14
	UKS w Łodzi	47	23	2	22
	UKS w Poznaniu	80	20	36	24
2014	UKS w Zielonej Górze	41	28	0	13
	UKS w Szczecinie				
	UKS w Bydgoszczy	2	2	0	0
		211	89	49	73
		1099	296	224	570

* brak informacji co do tego, na jakim etapie znajdowało się postępowanie kontrolne w momencie wszczęcia 1 postępowania karnego skarbowego

**brak informacji co do tego, na jakim etapie znajdowało się postępowanie kontrolne w momencie wszczęcia 8 postępowan karnych skarbowych

TABELA 12

Rok	Organ	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, dotyczącego zobowiązania innego niż przedawniające się z końcem roku
2008	UKS w Krakowie	20	5
	UKS w Łodzi	10	2
	UKS w Poznaniu	13	0
	UKS w Zielonej Górze	1	0
	UKS w Szczecinie	3	2
	UKS w Bydgoszczy	1	0
		48	9
2009	UKS w Krakowie	30	1
	UKS w Łodzi	15	0
	UKS w Poznaniu	30	0
	UKS w Zielonej Górze	2	0
	UKS w Szczecinie	4	1
	UKS w Bydgoszczy	3	0
		84	2
2010	UKS w Krakowie	33	1
	UKS w Łodzi	26	5
	UKS w Poznaniu	57	0
	UKS w Zielonej Górze	12	0
	UKS w Szczecinie	14	5
	UKS w Bydgoszczy	1	0
		143	11
2011	UKS w Krakowie	47	2
	UKS w Łodzi	36	5
	UKS w Poznaniu	78	0
	UKS w Zielonej Górze	24	0
	UKS w Szczecinie	18	6
	UKS w Bydgoszczy	8	2
		211	15

2012	UKS w Krakowie	59	0
	UKS w Łodzi	57	4
	UKS w Poznaniu	110	0
	UKS w Zielonej Górze	32	0
	UKS w Szczecinie	22	10
	UKS w Bydgoszczy	1	0
		281	14
2013	UKS w Krakowie	49	4
	UKS w Łodzi	59	5
	UKS w Poznaniu	87	0
	UKS w Zielonej Górze	20	0
	UKS w Szczecinie	19	6
	UKS w Bydgoszczy	3	0
		237	15
2014	UKS w Krakowie	42	1
	UKS w Łodzi	52	5
	UKS w Poznaniu	80	0
	UKS w Zielonej Górze	41	0
	UKS w Szczecinie	22	5
	UKS w Bydgoszczy	3	1
	240	12	
	1244	78	

TABELA 13

Rok	Organ	Postępowania kontrolne, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe	Postępowania kontrolne, dotyczące zobowiązań podatkowych innych niż przedawniające się z końcem roku, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe
2008	UKS w Krakowie	24	5
	UKS w Łodzi	11	2
	UKS w Poznaniu	14	1
	UKS w Zielonej Górze	1	0
	UKS w Szczecinie	3	2
	UKS w Bydgoszczy	1	0
		54	10
2009	UKS w Krakowie	32	1
	UKS w Łodzi	18	0
	UKS w Poznaniu	39	5
	UKS w Zielonej Górze	2	0
	UKS w Szczecinie	5	2
	UKS w Bydgoszczy	3	0
		99	8
2010	UKS w Krakowie	35	1
	UKS w Łodzi	28	5
	UKS w Poznaniu	81	15
	UKS w Zielonej Górze	16	0
	UKS w Szczecinie	15	5
	UKS w Bydgoszczy	1	0
		176	26
2011	UKS w Krakowie	54	2
	UKS w Łodzi	41	5
	UKS w Poznaniu	93	8
	UKS w Zielonej Górze	28	0
	UKS w Szczecinie	20	6
	UKS w Bydgoszczy	8	2
		244	23

2012	UKS w Krakowie	59	0
	UKS w Łodzi	69	4
	UKS w Poznaniu	141	18
	UKS w Zielonej Górze	43	0
	UKS w Szczecinie	22	10
	UKS w Bydgoszczy	1	0
			335
2013	UKS w Krakowie	50	4
	UKS w Łodzi	68	6
	UKS w Poznaniu	90	1
	UKS w Zielonej Górze	23	0
	UKS w Szczecinie	20	6
	UKS w Bydgoszczy	3	0
			254
2014	UKS w Krakowie	42	1
	UKS w Łodzi	56	5
	UKS w Poznaniu	82	1
	UKS w Zielonej Górze	51	0
	UKS w Szczecinie	24	6
	UKS w Bydgoszczy	3	1
			258
		1420	130

TABELA 14

Rok	Organ	Postępowania kontrolne, toczące się w danym roku przed organem	Postępowania kontrolne, dotyczące zobowiązań podatkowych innych niż przedawniające się z końcem roku, w trakcie których wszczęto postępowania karne skarbowe
2008	UKS w Krakowie	854	5
	UKS w Łodzi	979	2
	UKS w Poznaniu	1272	1
	UKS w Zielonej Górze	439	0
	UKS w Szczecinie	738	2
	UKS w Bydgoszczy	749	0
		5031	10
2009	UKS w Krakowie	815	1
	UKS w Łodzi	981	0
	UKS w Poznaniu	1176	5
	UKS w Zielonej Górze	428	0
	UKS w Szczecinie	606	2
	UKS w Bydgoszczy	706	0
		4712	8
2010	UKS w Krakowie	749	1
	UKS w Łodzi	1044	5
	UKS w Poznaniu	1143	15
	UKS w Zielonej Górze	518	0
	UKS w Szczecinie	584	5
	UKS w Bydgoszczy	759	0
		4797	26
2011	UKS w Krakowie	684	2
	UKS w Łodzi	958	5
	UKS w Poznaniu	946	8
	UKS w Zielonej Górze	517	0
	UKS w Szczecinie	610	6
	UKS w Bydgoszczy	771	2
		4486	23

2012	UKS w Krakowie	968	0
	UKS w Łodzi	1013	4
	UKS w Poznaniu	910	18
	UKS w Zielonej Górze	532	0
	UKS w Szczecinie	655	10
	UKS w Bydgoszczy	797	0
			4875
2013	UKS w Krakowie	991	4
	UKS w Łodzi	914	6
	UKS w Poznaniu	1001	1
	UKS w Zielonej Górze	578	0
	UKS w Szczecinie	789	6
	UKS w Bydgoszczy	768	0
			5041
2014	UKS w Krakowie	1039	1
	UKS w Łodzi	849	5
	UKS w Poznaniu	1012	1
	UKS w Zielonej Górze	479	0
	UKS w Szczecinie	751	6
	UKS w Bydgoszczy	691	1
			4821
		33263	130

TABELA 15

Rok	Organ	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe	Postępowania karne skarbowe, z kolumny A, co do których podano informacje odnośnie zawieszenia	Postępowania karne skarbowe z kolumny B, które zostały zawieszane na podstawie art. 114a kks
2010	UKS w Krakowie	32	20	20
	UKS w Łodzi	21	21	20
	UKS w Poznaniu	57	55	29
	UKS w Zielonej Górze	12	12	7
	UKS w Szczecinie	9	9	8
	UKS w Bydgoszczy	1	1	0
		132	118	84
2011	UKS w Krakowie	45	27	27
	UKS w Łodzi	31	27	27
	UKS w Poznaniu	78	78	41
	UKS w Zielonej Górze	24	24	12
	UKS w Szczecinie	12	11	10
	UKS w Bydgoszczy	6	6	3
		196	173	120

2012	UKS w Krakowie	59	39	39
	UKS w Łodzi	53	50	40
	UKS w Poznaniu	110	105	65
	UKS w Zielonej Górze	32	32	15
	UKS w Szczecinie	12	12	10
	UKS w Bydgoszczy	1	1	1
		267	239	170
2013	UKS w Krakowie	45	27	27
	UKS w Łodzi	54	53	50
	UKS w Poznaniu	87	82	55
	UKS w Zielonej Górze	20	20	7
	UKS w Szczecinie	13	13	8
	UKS w Bydgoszczy	3	3	1
		222	198	148
2014	UKS w Krakowie	41	30	30
	UKS w Łodzi	47	47	32
	UKS w Poznaniu	80	80	51
	UKS w Zielonej Górze	41	41	9
	UKS w Szczecinie	17	17	12
	UKS w Bydgoszczy	2	2	2
		228	217	136
	1045	945	658	

TABELA 16

Rok	Organ	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe	Postępowania karne skarbowe z kolumny A, co do których podano informacje o fakcie postawienia (bądź nie) zarzutów	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, w których postawiono zarzuty osobie podejrzanej
2008	UKS w Krakowie	15	14	14
	UKS w Łodzi	8	8	8
	UKS w Poznaniu	13	12	12
	UKS w Zielonej Górze	1	1	1
	UKS w Szczecinie	1	1	1
	UKS w Bydgoszczy	1	1	1
		39	37	37
2009	UKS w Krakowie	29	25	25
	UKS w Łodzi	15	15	15
	UKS w Poznaniu	30	29	27
	UKS w Zielonej Górze	2	2	2
	UKS w Szczecinie	3	3	2
	UKS w Bydgoszczy	3	3	3
		82	77	74

2010	UKS w Krakowie	32	22	22
	UKS w Łodzi	21	21	20
	UKS w Poznaniu	57	55	53
	UKS w Zielonej Górze	12	12	12
	UKS w Szczecinie	9	9	8
UKS w Bydgoszczy	1	1	1	
		132	120	116
2011	UKS w Krakowie	45	27	27
	UKS w Łodzi	31	31	31
	UKS w Poznaniu	78	78	75
	UKS w Zielonej Górze	24	24	24
	UKS w Szczecinie	12	11	11
	UKS w Bydgoszczy	6	6	6
		196	177	174
2012	UKS w Krakowie	59	41	41
	UKS w Łodzi	53	49	43
	UKS w Poznaniu	110	106	103
	UKS w Zielonej Górze	32	32	32
	UKS w Szczecinie	12	12	12
UKS w Bydgoszczy	1	1	1	
		267	241	232

2013	UKS w Krakowie	45	29	29
	UKS w Łodzi	54	54	41
	UKS w Poznaniu	87	73	71
	UKS w Zielonej Górze	20	20	19
	UKS w Szczecinie	13	13	13
	UKS w Bydgoszczy	3	3	3
		222	192	176
2014	UKS w Krakowie	41	28	28
	UKS w Łodzi	47	47	43
	UKS w Poznaniu	80	72	68
	UKS w Zielonej Górze	41	41	37
	UKS w Szczecinie	17	17	16
	UKS w Bydgoszczy	2	2	2
		228	207	194
	1166	1051	1003	

TABELA 17

		A	B
Rok	Organ	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe, w trakcie których postawiono zarzuty osobom podejrzanym i które uległy zawieszeniu na podstawie art. 114a k.k.s.	Postępowania karne skarbowe, o których mowa w kolumnie A, w których zawieszenie nastąpiło po postawieniu zarzutów
2010	UKS w Krakowie	16	15
	UKS w Łodzi	19	17
	UKS w Poznaniu	27	25
	UKS w Zielonej Górze	7	7
	UKS w Szczecinie	7	7
	UKS w Bydgoszczy	0	0
		76	71
2011	UKS w Krakowie	23	18
	UKS w Łodzi	27	23
	UKS w Poznaniu	40	39
	UKS w Zielonej Górze	12	10
	UKS w Szczecinie	10	10
	UKS w Bydgoszczy	3	3
		115	103
2012	UKS w Krakowie	32	30
	UKS w Łodzi	36	31
	UKS w Poznaniu	62	58
	UKS w Zielonej Górze	15	15
	UKS w Szczecinie	10	9
	UKS w Bydgoszczy	1	0
		156	143

2013	UKS w Krakowie	21	20
	UKS w Łodzi	39	39
	UKS w Poznaniu	50	49
	UKS w Zielonej Górze	6	6
	UKS w Szczecinie	8	7
	UKS w Bydgoszczy	1	1
		125	122
2014	UKS w Krakowie	23	21
	UKS w Łodzi	30	28
	UKS w Poznaniu	45	43
	UKS w Zielonej Górze	7	7
	UKS w Szczecinie	12	12
	UKS w Bydgoszczy	2	2
		119	113
	591	552	

TABELA 18

Rok	Organ	A Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne skarbowe	B Postępowania, o których mowa w kolumnie A, co do których udostępniono informację na temat zakończenia postępowania przygotowawczego lub informację, że nadal toczy się ono na tym etapie na dzień udostępnienia informacji	C Postępowania, o których mowa w kolumnie B, zakończone na etapie postępowania przygotowawczego na dzień udostępnienia informacji
2008	UKS w Krakowie	15	14	14
	UKS w Łodzi	8	8	8
	UKS w Poznaniu	13	13	13
	UKS w Zielonej Górze	1	1	1
	UKS w Szczecinie	1	1	1
	UKS w Bydgoszczy	1	1	1
		39	38	38
2009	UKS w Krakowie	29	26	25
	UKS w Łodzi	15	15	15
	UKS w Poznaniu	30	30	27
	UKS w Zielonej Górze	2	2	2
	UKS w Szczecinie	3	3	3
	UKS w Bydgoszczy	3	3	3
			82	79

2010	UKS w Krakowie	32		24	19
	UKS w Łodzi	21		10	10
	UKS w Poznaniu	57		52	49
	UKS w Zielonej Górze	12		12	11
	UKS w Szczecinie	9		9	8
	UKS w Bydgoszczy	1		1	1
		132		108	98
2011	UKS w Krakowie	45		32	26
	UKS w Łodzi	31		12	12
	UKS w Poznaniu	78		68	59
	UKS w Zielonej Górze	24		23	19
	UKS w Szczecinie	12		11	9
	UKS w Bydgoszczy	6		6	6
		196		152	131
2012	UKS w Krakowie	59		48	25
	UKS w Łodzi	53		16	15
	UKS w Poznaniu	110		89	66
	UKS w Zielonej Górze	32		32	21
	UKS w Szczecinie	12		12	8
	UKS w Bydgoszczy	1		0	0
		267		197	135

2013	UKS w Krakowie	45	40	26
	UKS w Łodzi	54	16	12
	UKS w Poznaniu	87	70	33
	UKS w Zielonej Górze	20	19	12
	UKS w Szczecinie	13	13	6
	UKS w Bydgoszczy	3	2	1
		222	160	90
2014	UKS w Krakowie	41	33	10
	UKS w Łodzi	47	12	8
	UKS w Poznaniu	80	66	25
	UKS w Zielonej Górze	41	37	20
	UKS w Szczecinie	17	17	3
	UKS w Bydgoszczy	2	2	0
		228	167	66
	1166	901	633	

TABELA 19

Rok	Organ	A	B	C	D	E
		Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, zakończone na etapie postępowania przygotowawczego	Postępowania, o których mowa w kolumnie A umorzono na etapie postępowania przygotowawczego	Postępowania, o których mowa w kolumnie A, w których skierowano do sądu akt oskarżenia	Postępowania, o których mowa w kolumnie A, w których skierowano do sądu wnioski o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	Postępowania, o których mowa w kolumnie A, w których skierowano do sądu wnioski o warunkowe umorzenie postępowania
2008	UKS w Krakowie	14	8	5	1	0
	UKS w Łodzi	8	1	7	0	0
	UKS w Poznaniu	13	6	7	0	0
	UKS w Zielonej Górze	1	0	1	0	0
	UKS w Szczecinie	1	0	1	0	0
	UKS w Bydgoszczy	1	0	1	0	0
		38	15	22	1	0
2009	UKS w Krakowie	25	7	16	2	0
	UKS w Łodzi	15	4	10	1	0
	UKS w Poznaniu	27	15	10	2	0
	UKS w Zielonej Górze	2	0	2	0	0
	UKS w Szczecinie	3	1	2	0	0
	UKS w Bydgoszczy	3	2	1	0	0
		75	29	41	5	0

2010	UKS w Krakowie	19	8	10	1	0
	UKS w Łodzi	10	1	9	0	0
	UKS w Poznaniu	49	16	23	8	2
	UKS w Zielonej Górze	11	1	4	5	1
	UKS w Szczecinie	8	3	5	0	0
	UKS w Bydgoszczy	1	0	1	0	0
		98	29	52	14	3
2011	UKS w Krakowie	26	14	10	2	0
	UKS w Łodzi	12	3	8	0	1
	UKS w Poznaniu	59	8	46	5	0
	UKS w Zielonej Górze	19	2	15	2	0
	UKS w Szczecinie	9	3	6	0	0
	UKS w Bydgoszczy	6	3	3	0	0
		131	33	88	9	1
2012	UKS w Krakowie	25	7	14	4	0
	UKS w Łodzi	15	5	9	1	0
	UKS w Poznaniu	66	11	33	20	2
	UKS w Zielonej Górze	21	3	16	2	0
	UKS w Szczecinie	8	3	5	0	0
	UKS w Bydgoszczy	0	0	0	0	0
		135	29	77	27	2

	UKS w Krakowie	26	8	16	2	0
	UKS w Łodzi	12	2	6	1	3
	UKS w Poznaniu	33	10	14	8	1
2013	UKS w Zielonej Górze	12	2	7	3	0
	UKS w Szczecinie	6	0	4	2	0
	UKS w Bydgoszczy	1	1	0	0	0
		90	23	47	16	4
	UKS w Krakowie	10	6	2	2	0
	UKS w Łodzi	8	4	4	0	0
	UKS w Poznaniu	25	8	13	4	0
2014	UKS w Zielonej Górze	20	6	13	1	0
	UKS w Szczecinie	3	1	2	0	0
	UKS w Bydgoszczy	0	0	0	0	0
		66	25	34	7	0
		633	183	361	79	10

TABELA 20

Rok	Organ	A	B	C	D	E
		Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem roku, w którym wszczęto postępowanie karne, w których wniesiono do sądu akt oskarżenia o znanym sposobie przebiegu na etapie sądowym	Postępowania, o których mowa w kolumnie A, zakończone na etapie postępowania sądowego na dzień udostępnienia informacji publicznej	Postępowania, o których mowa w kolumnie B zakończone uniewinnieniem oskarżonego	Postępowania, o których mowa w kolumnie B zakończone skazaniem oskarżonego	Postępowania, o których mowa w kolumnie B umorzony na etapie sądowym
2008	UKS w Krakowie	5	5	0	3	2
	UKS w Łodzi	6	6	0	5	1
	UKS w Poznaniu	7	6	0	5	1
	UKS w Zielonej Górze	1	1	0	0	1
	UKS w Szczecinie	1	1	0	1	0
	UKS w Bydgoszczy	1	1	0	0	1
		21	20	0	14	6
2009	UKS w Krakowie	15	15	1	11	3
	UKS w Łodzi	10	10	4	4	2
	UKS w Poznaniu	10	10	0	8	2
	UKS w Zielonej Górze	2	2	0	2	0
	UKS w Szczecinie	2	2	0	1	1
	UKS w Bydgoszczy	1	1	0	0	1
		40	40	5	26	9

2010	UKS w Krakowie	10	9	0	9	0
	UKS w Łodzi	9	8	1	7	0
	UKS w Poznaniu	23	15	1	13	1
	UKS w Zielonej Górze	4	3	0	3	0
	UKS w Szczecinie	5	4	0	3	1
	UKS w Bydgoszczy	1	1	0	1	0
		52	40	2	36	2
2011	UKS w Krakowie	10	7	0	7	0
	UKS w Łodzi	8	8	1	7	0
	UKS w Poznaniu	45	32	1	28	3
	UKS w Zielonej Górze	14	11	2	7	2
	UKS w Szczecinie	6	4	0	4	0
	UKS w Bydgoszczy	2	2	0	1	1
		85	64	4	54	6
2012	UKS w Krakowie	12	11	0	11	0
	UKS w Łodzi	9	8	0	7	1
	UKS w Poznaniu	31	19	0	18	1
	UKS w Zielonej Górze	16	15	0	15	0
	UKS w Szczecinie	5	5	0	5	0
	UKS w Bydgoszczy	0	0	0	0	0
		73	58	0	56	2

2013	UKS w Krakowie	13	11	0	10	1
	UKS w Łodzi	5	4	1	3	0
	UKS w Poznaniu	14	8	0	8	0
	UKS w Zielonej Górze	7	5	0	5	0
	UKS w Szczecinie	4	3	0	2	1
	UKS w Bydgoszczy	0	0	0	0	0
		43	31	1	28	2
2014	UKS w Krakowie	2	2	0	2	0
	UKS w Łodzi	4	1	0	1	0
	UKS w Poznaniu	12	5	0	5	0
	UKS w Zielonej Górze	13	2	0	2	0
	UKS w Szczecinie	2	0	0	0	0
	UKS w Bydgoszczy	0	0	0	0	0
		34	10	0	10	0
	348	263	12	224	27	

TABELA 21

Rok	Organ	A Postępowania zakończone na etapie postępowania sądowego na dzień udostępnienia informacji publicznej (AO, DPO, War umorz.) – kategoria osądzeni	B Postępowania, o których mowa w kolumnie A zakończonych uniewinnieniem oskarżonego	C Postępowania, o których mowa w kolumnie A zakończone skazaniem oskarżonego	D Postępowania, o których mowa w kolumnie A umorzone na etapie sądowym	E Postępowania, o których mowa w kolumnie A, w których wydano zgodę na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności	F Postępowania, o których mowa w kolumnie A, w których warunkowo umorzono postępowanie
2008	UKS w Krakowie	6	0	3	2	1	0
	UKS w Łodzi	6	0	5	1	0	0
	UKS w Poznaniu	6	0	5	1	0	0
	UKS w Zielonej Górze	1	0	0	1	0	0
	UKS w Szczecinie	1	0	1	0	0	0
	UKS w Bydgoszczy	1	0	0	1	0	0
		21	0	14	6	1	0
2009	UKS w Krakowie	17	1	11	3	2	0
	UKS w Łodzi	11	4	4	2	1	0
	UKS w Poznaniu	12	0	8	2	2	0
	UKS w Zielonej Górze	2	0	2	0	0	0
	UKS w Szczecinie	2	0	1	1	0	0
	UKS w Bydgoszczy	1	0	0	1	0	0
		45	5	26	9	5	0

2010	UKS w Krakowie	10	0	9	0	1	0
	UKS w Łodzi	8	1	7	0	0	0
	UKS w Poznaniu	25	1	13	1	8	2
	UKS w Zielonej Górze	9	0	3	0	5	1
	UKS w Szczecinie	4	0	3	1	0	0
	UKS w Bydgoszczy	1	0	1	0	0	0
		57	2	36	2	14	3
2011	UKS w Krakowie	9	0	7	0	2	0
	UKS w Łodzi	9	1	7	0	0	1
	UKS w Poznaniu	37	1	28	3	5	0
	UKS w Zielonej Górze	13	2	7	2	2	0
	UKS w Szczecinie	4	0	4	0	0	0
	UKS w Bydgoszczy	2	0	1	1	0	0
		74	4	54	6	9	1
2012	UKS w Krakowie	15	0	11	0	4	0
	UKS w Łodzi	9	0	7	1	1	0
	UKS w Poznaniu	41	0	18	1	20	2
	UKS w Zielonej Górze	17	0	15	0	2	0
	UKS w Szczecinie	5	0	5	0	0	0
	UKS w Bydgoszczy	0	0	0	0	0	0
		87	0	56	2	27	2

2013	UKS w Krakowie	13	0	10	1	2	0
	UKS w Łodzi	8	1	3	0	1	3
	UKS w Poznaniu	17	0	8	0	8	1
	UKS w Zielonej Górze	8	0	5	0	3	0
	UKS w Szczecinie	5	0	2	1	2	0
	UKS w Bydgoszczy	0	0	0	0	0	0
		51	1	28	2	16	4
2014	UKS w Krakowie	4	0	2	0	2	0
	UKS w Łodzi	1	0	1	0	0	0
	UKS w Poznaniu	9	0	5	0	4	0
	UKS w Zielonej Górze	3	0	2	0	1	0
	UKS w Szczecinie	0	0	0	0	0	0
	UKS w Bydgoszczy	0	0	0	0	0	0
		17	0	10	0	7	0
	352	12	224	27	79	10	

TABELA 22

Dane statystyczne na podstawie sprawozdań powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury w sprawach karnych (MS-P1K, PG-P1K) za lata 2008-2016									
Wyszczególnienie	Liczba zawieszonych postępowań karnych	W tym liczba zawieszonych postępowań na podstawie art.144a k.k.s.	Liczba zawieszonych spraw	Liczba spraw pozostających w toku na dzień 31 grudnia	Odsetek spraw pozostających w toku na ostatni dzień okresu sprawozdawczego do wpływu ogółem	Liczba spraw karnych zakończonych aktem oskarżenia	Liczba skazanych	Odsetek liczby skazanych do osądzonych	
2008	41036	b/d	1124296	85266	7,6%	369589	423174	90,5%	
2009	41919	b/d	1176482	85264	7,2%	385010	428242	90,8%	
2010	41336	b/d	1167796	80401	6,9%	375839	435078	91,0%	
2011	41848	b/d	189666	83037	7,0%	382160	436690	90,4%	
2012	38979	b/d	1150499	91007	7,9%	361266	413263	89,6%	
2013	41846	105	1130082	88052	7,8%	338058	374691	89,0%	
2014	43915	132	1048111	86973	8,3%	282347	322703	88,4%	
2015	41381	204	814227	66913	8,2%	179612	286472	87,2%	
2016	44392	411	901883	91216	10,1%	171436	276588	86,6%	

TABELA 23

2010		Służba Celna	Urzędy Skarbowe	UKS	Razem		
Wszczęte dochodzenia		01	42 752	35 101	4 406	82 259	
Zakończone dochodzenia		02	33 593	30 683	3 931	68 207	
Skierowane do sądu z aktem oskarżenia		03	10 395	16 074	755	27 224	
Skierowane do sądu z wnioskiem o dobrowolne podanie się odpowiedzialności		04	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	
Sprawy zakończone mandatem karnym przy wykroczeniach skarbowych		05	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	
umorzone	na podstawie art. 17 par 1 pkt 1 i 2 kpk	06	267	730	73	1 070	
	z powodu niewykrycia sprawców przestępstwa	07	12 522	25	51	12 598	
	z innych przyczyn	08	256	1 118	61	1 435	
zawieszono postępowania		09	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	
skierowane do prokuratora z wnioskiem o wystąpienie do Sądu o warunkowe umorzenie postępowania		10	0	6	221	227	
wystąpiono do sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania na podstawie art. 325i § 3 kpk		11	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	
prokurator	zatwierdził akt oskarżenia	12	198	472	261	931	
	wystąpił do Sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania	13	14	32	21	67	
	Zatwierdził postanowienie o umorzeniu z powodu	braku znamion przestępstwa	14	19	250	80	349
		niewykrycia sprawców	15	27	14	1	42
		z innych przyczyn	16	12	561	96	669
zatwierdził postanowienie o zawieszeniu postępowania	17	14	115	345	474		
Przekazano innemu organowi według właściwości		18	1 132	196	238	1566	
Zwrócono przez Sąd do uzupełnienia		19	44	167	24	235	
Stwierdzone przestępstwa		20	6 031	9449	4929	20409	
Liczba osób	podjejranych	21	21 537	21230	4129	46896	
	oskarżonych	22	10 375	13882	1462	25719	
	osądzonych	23	7 730	13098	3238	24066	
	w tym z udziałem oskarżyciela publicznego	24	4 057	2096	957	7110	
	skazanych	25	6 760	12464	1066	20290	
	uniewinnionych	26	42	134	74	250	
	co do których Sąd umorzył postępowanie	27	29	359	78	466	
Liczba wniosków do prokuratora o wniesienie apelacji		28	73	0	40	113	

2011		Służba Celna	Urzędy Skarbowe	UKS	Razem			
Wszczęte dochodzenia		01	9 009	10 092	3 213	22 314		
Zakończone dochodzenia		02	6 323	9 199	2 812	18 334		
W tym (w. 2)	Skierowane do sądu z aktem oskarżenia	03	1 730	3 213	738	5 681		
	Skierowane do sądu z wnioskiem o dobrowolne podanie się odpowiedzialności	04	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano		
	Sprawy zakończone mandatem karnym przy wykroczeniach skarbowych	05	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano		
	umorzone	na podstawie art. 17 par 1 pkt 1 i 2 kpk	06	287	373	57	717	
		z powodu niewykrycia sprawców przestępstwa	07	1 739	8	1	1 748	
		z innych przyczyn	08	99	272	81	452	
	zawieszane postępowania	09	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano		
	skierowane do prokuratora z wnioskiem o wystąpienie do Sądu o warunkowe umorzenie postępowania	10	0	20	217	237		
	wystąpiono do sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania na podstawie art. 325i § 3 kpk	11	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano		
	prokurator	zatwierdził akt oskarżenia	12	120	225	258	603	
		wystąpił do Sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania	13	1	8	13	22	
		Zatwierdził postanowienie o umorzeniu z powodu	braku znamion przestępstwa	14	9	174	96	279
			niewykrycia sprawców	15	34	19	0	53
			z innych przyczyn	16	7	343	124	474
		zatwierdził postanowienie o zawieszeniu postępowania	17	13	133	454	600	
	Przekazano innemu organowi według właściwości	18	860	104	187	1151		
	Zwrócono przez sąd do uzupełnienia	19	38	66	22	126		
Stwierdzone przestępstwa	20	5 753	8882	4136	18771			
Liczba osób	podejrzanych	21	4 113	9105	2996	16214		
	oskarżonych	22	1 858	3739	1371	6968		
	osądzonych	23	2 175	7351	2206	11732		
	w tym z udziałem oskarżyciela publicznego	24	1 147	2338	960	4445		
	skazanych	25	1 235	3145	1194	5574		
	uniewinnionych	26	28	95	47	170		
	co do których sąd umorzył postępowanie	27	5	100	64	169		
Liczba wniosków do prokuratora o wniesienie apelacji	28	7	12	8	27			

2012		Służba Celna	Urzędy Skarbowe	UKS	Razem		
Wszczęte dochodzenia		01	59748	35 195	4 861	99 804	
Zakończone dochodzenia		02	48791	28 205	4 763	81 759	
Skierowane do sądu z aktem oskarżenia		03	18080	17 153	1 026	36 259	
Skierowane do sądu z wnioskiem o dobrowolne podanie się odpowiedzialności		04	8442	8 087	1 984	18 513	
Sprawy zakończone mandatem karnym przy wykroczeniach skarbowych		05	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	
umorzone	na podstawie art. 17 par 1 pkt 1 i 2 kpk	06	891	842	85	1 818	
	z powodu niewykrycia sprawców przestępstwa	07	6615	29	74	6 718	
	z innych przyczyn	08	558	1 129	84	1 771	
zawieszono postępowania		09	486	992	268	1 746	
skierowane do prokuratora z wnioskiem o wystąpienie do Sądu o warunkowe umorzenie postępowania		10	0	144	231	375	
wystąpiono do sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania na podstawie art. 325i § 3 kpk		11	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	
prokurator	zatwierdził akt oskarżenia		12	263	244	279	786
	wystąpił do Sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania		13	0	13	6	19
	Zatwierdził postanowienie o umorzeniu z powodu	braku znamion przestępstwa	14	20	800	81	901
		niewykrycia sprawców	15	388	33	0	421
		z innych przyczyn	16	14	838	126	978
	zatwierdził postanowienie o zawieszeniu postępowania		17	22	159	353	534
Przekazano innemu organowi według właściwości		18	13012	162	166	13340	
Zwrócono przez sąd do uzupełnienia		19	134	102	22	258	
Stwierdzone przestępstwa		20	22792	26466	5 850	55108	
Liczba osób	podejrzanych		21	33407	30801	4 604	68812
	oskarżonych		22	18330	17391	1 700	37421
	osądzonych i co do których sąd warunkowo umorzył postępowanie		23	21894	22265	3 749	47908
	w tym z udziałem oskarżyciela publicznego		24	6436	5502	1 251	13189
	skazanych		25	13640	15996	1 449	31085
	uniewinnionych		26	184	175	82	441
	co do których sąd umorzył postępowanie		27	276	243	41	560
	co do których sąd orzekł dobrowolne poddanie się odpowiedzialności		28	7794	5914	2 000	15708
Liczba wniosków do prokuratora o wniesienie apelacji lub wniesionych apelacji do sądu		29	229	108	50	387	

2013		Służba Celna		Urzędy Skarbowe	UKS	Razem			
Wszczęte dochodzenia		01	78 699	39 809	5 285	123 793			
Zakończone dochodzenia		02	68 352	33 868	5 009	107 229			
W tym (w.2)	Skierowane do sądu z aktem oskarżenia		03	33 087	20 985	1 074	55 146		
	Skierowane do sądu z wnioskiem o dobrowolne podanie się odpowiedzialności		04	8 975	6 383	2 025	17 383		
	Sprawy zakończone mandatem karnym przy wykroczeniach skarbowych		05	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano		
	umorzone	na podstawie art. 17 par 1 pkt 1 i 2 kpk		06	1 181	1 121	122	2 424	
		z powodu niewykrycia sprawców przestępstwa		07	4 901	28	80	5 009	
		z innych przyczyn		08	831	1 438	70	2 339	
	zawieszono postępowania		09	440	1 369	368	2 177		
	skierowane do prokuratora z wnioskiem o wystąpienie do Sądu o warunkowe umorzenie postępowania		10	2	120	145	267		
	wystąpiono do sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania na podstawie art. 325i § 3 kpk		11	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano		
	prokurator	zatwierdził akt oskarżenia		12	382	296	292	970	
		wystąpił do Sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania		13	0	10	8	18	
		Zatwierdził postanowienie o umorzeniu z powodu	braku znamion przestępstwa		14	32	807	131	970
			niewykrycia sprawców		15	159	35	10	204
			z innych przyczyn		16	25	774	119	918
		zatwierdził postanowienie o zawieszeniu postępowania		17	12	158	282	452	
	Przekazano innemu organowi według właściwości		18	13 169	386	194	13749		
	Zwrócono przez sąd do uzupełnienia		19	136	129	34	36337		
Stwierdzone przestępstwa		20	33 698	29808	6 084	61628			
Liczba osób	podejrzanych		21	54 852	36167	4 777	85104		
	oskarżonych		22	34 292	21846	1 745	42928		
	osądzonych i co do których sąd warunkowo umorzył postępowanie		23	23 100	25475	3 638	45898		
	w tym z udziałem oskarżyciela publicznego		24	9 685	6891	901	10781		
	skazanych		25	23 041	19160	1 508	24859		
	uniewinnionych		26	345	195	68	6504		
	co do których sąd umorzył postępowanie		27	462	310	86	683		
	co do których sąd orzekł dobrowolne poddanie się odpowiedzialności		28	8 843	6091	2 042	10885		
Liczba wniosków do prokuratora o wniesienie apelacji lub wniesionych apelacji do sądu		29	481	135	42	523			

2014		Służba Celna		Urzędy Skarbowe	UKS	Razem			
Wszczęte dochodzenia		01	109005	37 104	5 344	151 453			
Zakończone dochodzenia		02	95498	32 196	5 483	133 177			
W tym (w. 2)	Skierowane do sądu z aktem oskarżenia		03	60422	19 892	1 094	81 408		
	Skierowane do sądu z wnioskiem o dobrowolne podanie się odpowiedzialności		04	7777	5 684	2 002	15 463		
	Sprawy zakończone mandatem karnym przy wykroczeniach skarbowych		05	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano		
	umorzone	na podstawie art. 17 par 1 pkt 1 i 2 kpk		06	531	1 197	138	1 866	
		z powodu niewykrycia sprawców przestępstwa		07	3960	33	68	4 061	
		z innych przyczyn		08	726	1 384	175	2 285	
	zawieszono postępowania		09	456	1 400	426	2 282		
	skierowane do prokuratora z wnioskiem o wystąpienie do Sądu o warunkowe umorzenie postępowania		10	0	165	399	564		
	wystąpiono do sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania na podstawie art. 325i § 3 kpk		11	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano	nie zbierano		
	prokurator	zatwierdził akt oskarżenia		12	951	283	292	1 526	
		wystąpił do Sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania		13	0	15	24	39	
		Zatwierdził postanowienie o umorzeniu z powodu	braku znamion przestępstwa		14	29	855	235	1 119
			niewykrycia sprawców		15	30	41	3	74
			z innych przyczyn		16	12	588	161	761
		zatwierdził postanowienie o zawieszeniu postępowania		17	31	182	290	503	
	Przekazano innemu organowi według właściwości		18	8159	247	176	8 582		
	Zwrócono przez sąd do uzupełnienia		19	158	165	51	374		
Stwierdzone przestępstwa		20	53629	26963	6 405	86 997			
Liczba osób	podejrzanych		21	83735	32466	5 004	121 205		
	oskarżonych		22	61863	20303	1 917	84 083		
	osądzonych i co do których sąd warunkowo umorzył postępowanie		23	56759	25742	3 884	86 385		
	w tym z udziałem oskarżyciela publicznego		24	15723	6551	758	23 032		
	skazanych		25	48079	19150	1 645	68 874		
	uniewinnionych		26	536	191	64	791		
	co do których sąd umorzył postępowanie		27	603	330	80	1 013		
	co do których sąd orzekł dobrowolne poddanie się odpowiedzialności		28	7500	5774	2 036	15 310		
Liczba wniosków do prokuratora o wniesienie apelacji lub wniesionych apelacji do sądu		29	676	136	62	874			

2015		Służba Celna		Urzędy Skarbowe	UKS	Razem			
Wszczęte dochodzenia		01	122 557	34 041	5 163	161 767			
Zakończone dochodzenia		02	115 805	35 202	5 578	156 585			
W tym (w. 2)	Skierowane do sądu z aktem oskarżenia		03	76 007	16 481	844	93 332		
	Skierowane do sądu z wnioskiem o dobrowolne podanie się odpowiedzialności		04	6 558	4 780	1 954	13 292		
	Sprawy zakończone mandatem karnym przy wykroczeniach skarbowych		05	1 810	4 832	49	6 691		
	umorzone	na podstawie art. 17 par 1 pkt 1 i 2 kpk		06	1 159	1 582	319	3 060	
		z powodu niewykrycia sprawców przestępstwa		07	4 453	89	62	4 604	
		z innych przyczyn		08	1 656	4 143	164	5 963	
	zawieszane postępowania		09	405	1 302	410	2 117		
	skierowane do prokuratora z wnioskiem o wystąpienie do Sądu o warunkowe umorzenie postępowania		10	2	95	251	348		
	wystąpiono do sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania na podstawie art. 325i § 3 kpk		11	0	83	152	235		
	prokurator	zatwierdził akt oskarżenia		12	343	261	240	844	
		wystąpił do Sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania		13	4	14	10	28	
		Zatwierdził postanowienie o umorzeniu z powodu	braku znamion przestępstwa		14	70	530	319	919
			niewykrycia sprawców		15	32	26	5	63
			z innych przyczyn		16	182	573	158	913
		zatwierdził postanowienie o zawieszeniu postępowania		17	35	195	321	551	
	Przekazano innemu organowi według właściwości		18	15 814	216	320	16 350		
	Zwrócono przez sąd do uzupełnienia		19	142	156	33	331		
Stwierdzone przestępstwa		20	73 469	29883	5899	109 251			
Liczba osób	podejrzanych		21	91 058	27704	4483	123 245		
	oskarżonych		22	75 786	16802	1844	94 432		
	osądzonych i co do których sąd warunkowo umorzył postępowanie		23	77 673	21595	3950	103 218		
	w tym z udziałem oskarżyciela publicznego		24	15 936	6539	928	23 403		
	skazanych		25	71 005	16078	1791	88 874		
	uniewinnionych		26	902	269	104	1 275		
	co do których sąd umorzył postępowanie		27	2 155	366	121	2 642		
	co do których sąd orzekł dobrowolne poddanie się odpowiedzialności		28	6 165	4790	1934	12 889		
Liczba wniosków do prokuratora o wniesienie apelacji lub wniesionych apelacji do sądu		29	787	328	72	1 187			

2016		Służba Celna		Urzędy Skarbowe	UKS	Razem			
Wszczęte dochodzenia		01	99957	32 281	3 767	136 005			
Zakończone dochodzenia		02	107159	34 355	4 191	145 705			
W tym (w. 2)	Skierowane do sądu z aktem oskarżenia		03	72421	16 357	596	89 374		
	Skierowane do sądu z wnioskiem o dobrowolne podanie się odpowiedzialności		04	6193	4 896	1 339	12 428		
	Sprawy zakończone mandatem karnym przy wykroczeniach skarbowych		05	1579	5 117	60	6 756		
	umorzone	na podstawie art. 17 par 1 pkt 1 i 2 kpk		06	1429	1 252	155	2 836	
		z powodu niewykrycia sprawców przestępstwa		07	3925	78	45	4 048	
		z innych przyczyn		08	1094	1 983	135	3 212	
	zawieszane postępowania		09	1055	1 184	250	2 489		
	skierowane do prokuratora z wnioskiem o wystąpienie do Sądu o warunkowe umorzenie postępowania		10	11	77	136	224		
	wystąpiono do sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania na podstawie art. 325i § 3 kpk		11	0	53	8	61		
	prokurator	zatwierdził akt oskarżenia		12	1382	838	359	2 579	
		wystąpił do Sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania		13	3	33	9	45	
		Zatwierdził postanowienie o umorzeniu z powodu	braku znamion przestępstwa		14	658	881	112	1 651
			niewykrycia sprawców		15	300	39	5	344
			z innych przyczyn		16	274	980	121	1 375
		zatwierdził postanowienie o zawieszeniu postępowania		17	232	291	329	852	
	Przekazano innemu organowi według właściwości		18	7552	300	532	8 344		
	Zwrócono przez sąd do uzupełnienia		19	145	73	31	249		
Stwierdzone przestępstwa		20	73471	27959	4616	106 046			
Liczba osób	podejrzanych		21	80786	28728	3124	112 638		
	oskarżonych		22	74018	17416	1207	92 641		
	osądzonych i co do których sąd warunkowo umorzył postępowanie		23	71494	20299	2768	94 561		
	w tym z udziałem oskarżyciela publicznego		24	14017	1623	783	20 423		
	skazanych		25	65087	15365	1243	81 695		
	uniewinnionych		26	776	1863	86	1 045		
	co do których sąd umorzył postępowanie		27	3238	346	76	3 660		
	co do których sąd orzekł dobrowolne poddanie się odpowiedzialności		28	5751	4493	1414	11 658		
Liczba wniosków do prokuratora o wniesienie apelacji lub wniesionych apelacji do sądu		29	711	195	52	958			

PARTNERZY



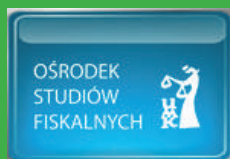


RADA PODATKOWA
LEWIATAN



HELŚIŃSKA FUNDACJA
PRAW CZŁOWIEKA

GWW



ISBN 978-83-7285-900-6



9 788372 859006