

Przemysław Stolarski¹

Związanie sądów karnych w sprawach podatkowych ustaleniami organów finansowych w kontekście postulatu spójności systemowej procedury stosowania prawa

Streszczenie

Opracowanie zostało poświęcone zagadnieniu zależności pomiędzy rozstrzygnięciami organów państwa podejmowanymi w odniesieniu do tej samej sprawy o charakterze podatkowym, na gruncie dwóch obszarów – administracyjnego i karnego. Podjęto w nim próby określenia granic wzajemnego związania organów swoimi rozstrzygnięciami we wspomnianej materii i ich normatywnych wyznaczników. W tym celu omówiono główne „mechanizmy związania” efektów działalności organów skarbowych z wynikami działalności organów postępowania karnego w sprawach podatkowych. Przeprowadzono w tym zakresie analizę przepisów prawa oraz poglądów wyrażanych w judykaturze i piśmiennictwie. Podjęto też próbę odpowiedzi na pytanie, czy i w jakim zakresie badane związanie powinno występować oraz w jakim kierunku winno ono przebiegać, a także czy obecne przepisy są wystarczające dla uznania jego istnienia. Zgłoszono w tej materii również autorskie wnioski de lege ferenda.

Słowa kluczowe

Postępowanie karne, postępowanie podatkowe, związanie organu, związanie sądu, prejudykat, sprawa podatkowa.

1. Uwagi wprowadzające

Zagadnienie zależności pomiędzy rozstrzygnięciami organów państwa podejmowanymi w odniesieniu do tej samej sprawy o charakterze podatkowym, na gruncie dwóch obszarów – administracyjnego i karne-

¹ Dr Przemysław Stolarski, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Przasnyszu (Izba Administracji Skarbowej w Warszawie), członek stowarzyszenia Międzynarodowe Centrum Badań Finansów Publicznych i Prawa Podatkowego przy Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, autor licznych publikacji z zakresu prawa podatkowego oraz problematyki związanej z działalnością organów administracji skarbowej, ORCID: 0000-0002-1373-9440.

go, ma niezwykle istotne znaczenie z punktu widzenia wewnętrzssystemowej spójności stosowania prawa. Rozwarstwienie w tym zakresie na gruncie różnej oceny tych samych, zasadniczych elementów danej sprawy ma bowiem niebagatelny wpływ na poziom poczucia sprawiedliwości społecznej. Problem jest znany od lat, niemniej jednak spotyka się z bardzo różnym podejściem, co widać zarówno na płaszczyźnie orzecznictwa, jak i poglądów doktryny.

Istota analizowanego problemu wiąże się z oczywistym, pożądanym systemowo stanem, w którym organy państwa przesądzając o prawach i obowiązkach podmiotów stosunków prawnych, w tożsamy sposób oceniają tę samą sprawę, okoliczności jej towarzyszące, zachowania, działania i zaniechania określonych osób, stanowiące elementy składowe stanu faktycznego danej sprawy. Nie chodzi tutaj jednak o przypisywanie przez wszystkie organy danemu podmiotowi w sposób jednolity, określonej odpowiedzialności za stwierdzony stan rzeczy na gruncie wszystkich przepisów prawa, w obrębie których organy te orzekają i jednolite wyciągnięcie wobec niego określonych, najczęściej negatywnych, konsekwencji prawnych. Chodzi raczej o zgodność organów co do zaistnienia w przestrzeni rzeczywistej pewnych faktów, co nie musi jednak oznaczać, że każdy z organów w obszarze przepisów prawa, na płaszczyźnie których się porusza, będzie musiał przypisać konkretnemu podmiotowi odpowiedzialność prawną w związku z wystąpieniem tych faktów. Naturalnym jest, że stwierdzenie w decyzji administracyjnej naruszenia obowiązków wynikających z przepisów prawa administracyjnego, umożliwiające wydanie władczego rozstrzygnięcia, obarczającego podmiot dokonujący naruszenia, ciężarem wykonania określonych obowiązków w celu przywrócenia stanu zgodności z prawem, nie musi oznaczać, że poniesie on również odpowiedzialność karną w sytuacji, gdy naruszenie to wypełnia ustawowe znamiona czynu zabronionego. Z punktu widzenia tej odpowiedzialności istotne jest bowiem przypisanie sprawcy winy, co w danej sprawie może okazać się niemożliwe. Chodzi jednak o to, aby organ administracji publicznej oraz organ wymiaru sprawiedliwości były zgodne co do tego, że do naruszenia przepisów prawa administracyjnego doszło. Wydaje się, że swoiste „rozdwojenie jaźni” organów państwa w tej materii może wywoływać jedynie negatywne konsekwencje i to w szerokim zakresie. Wiąże się bowiem zarówno ze spadkiem poczucia pewności prawnej oraz sprawiedliwości społecznej po stronie uczestników obrotu społeczno-gospodarczego, jak i z obniżaniem autorytetu państwa jako takiego oraz autorytetu jego organów, co więcej potęgowane wzajemnym podważaniem swoich rozstrzygnięć i to poza mechanizmem instancyjnej kontroli.

Problem ten szczególnie widoczny staje się na gruncie spraw podatkowych, w których, jak rzadko gdzie zachodzi bardzo ścisły związek oraz wzajemne przenikanie się obszaru naruszeń prawa finansowego z obszarem deliktów skarbowych. Co do zasady zachowania polegające na naruszeniu obowiązków wynikających z ustaw podatkowych najczęściej wyczerpują znamiona przestępstw lub wykroczeń skarbowych unormowanych zresztą w osobnym akcie prawnym o charakterze kodeksowym². Żadna inna dziedzina prawa związana z działalnością organów administracji publicznej nie doczekała się osobnej kodyfikacji o charakterze karnym. Wyjątkowe jest tutaj również to, że czynnikiem inicjującym proces karny jest rzadziej działalność organów ścigania, a na plan pierwszy wysuwa się tutaj przede wszystkim działalność organów skarbowych³. Wyjątkowa jest także skala takich przypadków związana z intensywnością permanentnej działalności kontrolnej tych organów i wykonywanej przez nie bieżącej weryfikacji prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych wpisanej w zarządzanie procesem poboru podatków. Nic więc dziwnego, że problem wzajemnych zależności między rozstrzygnięciami organów skarbowych i organów postępowania karnego jest dostrzegalny od dłuższego czasu i stał się przedmiotem licznych wyroków oraz publikacji. Wydaje się jednak, że nie wyczerpują one do końca istoty problemu, pozostawiając określoną przestrzeń do dalszych rozważań w zakresie zagadnienia wzajemnego związania tych organów swoimi rozstrzygnięciami.

Rozważania te zostaną oparte na trzech instytucjach mogących być potencjalnie normatywnym źródłem mechanizmów wzajemnego powiązania rozstrzygnięć wskazanych wyżej organów.

2. Wyrok karny jako zagadnienie wstępne na gruncie procesu podatkowego

Zgodnie z treścią art. 201 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁴ organ podatkowy zawiesza postępowanie podatkowe, gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od

² Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz. U. z 2023 r., poz. 654) – dalej: k.k.s.

³ Organy Krajowej Administracji Skarbowej, a w szczególności naczelnicy urzędów skarbowych oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych. Zob. art. 11 ust. 1 pkt 5–6 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r., poz. 813 ze zm.).

⁴ Tekst jedn. Dz. U. z 2022 r., poz. 2651 ze zm.

rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. Jak podkreśla się w doktrynie pojęcie to wiąże się z sytuacjami, gdzie wydanie merytorycznego rozstrzygnięcia w postępowaniu przed właściwym organem uwarunkowane jest uprzednim wyjaśnieniem wstępnego zagadnienia prawnego, którego ocena, gdyby samo w sobie było przedmiotem odrębnego postępowania, w oderwaniu od sprawy, na gruncie której wystąpiło, należałoby ze względu na jego przedmiot do kompetencji innego organu państwowego⁵. Istotny nacisk kładzie się tutaj na odrębność ustrojową organu prowadzącego postępowanie oraz organu rozstrzygającego zagadnienie wstępne. Orzecznictwo w sposób stanowczy odrzuca możliwość zawieszenia postępowania podatkowego z uwagi na inne toczące się przed takim organem podatkowym postępowanie⁶.

Niezwykle istotną cechą zagadnienia wstępnego jest fakt, że zawsze dotyczy ono zagadnienia prawnego, czyli obejmuje wypowiedź co do uprawnienia lub obowiązku, stosunku, zdarzenia prawnego albo innych okoliczności mających prawny charakter⁷. To na tę cechę wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 stycznia 2023 r.⁸, wykluczając możliwość zawieszenia postępowania podatkowego z uwagi na toczące się równolegle przed sądem rejonowym postępowanie karne. Z wyroku sądu wynika m.in., że organy podatkowe nie mogą traktować w kategoriach zagadnienia wstępnego ustalenia stanu faktycznego, do którego rekonstrukcji same są zobowiązane. W rzeczywistości oczekiwanie na wyrok sądu karnego miałyby w tej sprawie właśnie taki charakter. Do podobnych konkluzji doszedł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 12 lutego 2021 r.⁹, stwierdzając, że charakteru zagadnienia wstępnego nie mają ustalenia faktyczne, które zachowując co prawda wpływ na wynik sprawy i wydanie decyzji, wykazują jedynie pośredni związek z jej rozpatrzeniem. W przedmiotowym wyroku wyrażony został także pogląd, że związek przyczynowy pomiędzy rozstrzygnięciem

⁵ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 844–845.

⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 10 listopada 1999 r., sygn. I SA/Gd 469/98 przytoczony w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1050, czy wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 stycznia 2009 r., sygn. I SA/Gd 752/08, *Legalis* nr 186319, a także wyrok WSA w Łodzi z dnia 3 listopada 2000 r., sygn. I SA/Łd 594/98, niepubl.

⁷ B. Graczyk, O niektórych zagadnieniach prejudycjalności w orzecznictwie administracyjnym, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego, Nauki Humanistyczno-Społeczne* 1965, nr 38, Seria I, s. 91–92.

⁸ Sygn. II FSK 1532/20, *Legalis* nr 2882895.

⁹ Sygn. II FSK 3826/18, *Legalis* 2557571.

sprawy podatkowej i sprawy karnej nie jest tego rodzaju, że bez uprzedniego rozstrzygnięcia tej drugiej nie jest możliwe wydanie decyzji w sprawie podatkowej. Tymczasem jak wskazano w innej sprawie, niewystarczający jest jakikolwiek związek pomiędzy postępowaniem karnym i podatkowym, by uznać, że mamy do czynienia z zagadnieniem wstępnym stanowiącym podstawę do zawieszenia postępowania podatkowego¹⁰.

Negatywne podejście co do stanu faktycznego w kontekście zagadnienia wstępnego wiąże się nie tylko z charakterem prawnym tego zagadnienia, ale także, co już zostało zaakcentowane wyżej, z faktem, że co do zasady jego rozstrzygnięcie leży w obszarze kompetencji innego organu państwa niż organ prowadzący postępowanie główne. W efekcie, brak jego rozstrzygnięcia tamuje faktyczną możliwość przeprowadzenia postępowania zasadniczego i stanowi przeszkodę uniemożliwiającą rozstrzygnięcie sprawy podatkowej. Warunkuje ono zatem nie tyle wydanie decyzji o określonej treści, ale możliwość rozpatrzenia sprawy podatkowej w ogóle¹¹. Tymczasem ciężko stwierdzić, że rekonstrukcja stanu faktycznego w sprawie nie leży w kompetencji organu podatkowego. Wręcz przeciwnie, organy podatkowe są zobligowane prawem do podejmowania samodzielnie wszelkich niezbędnych działań zmierzających do dokładnego wyjaśnienia wszystkich okoliczności faktycznych rozpoznawanej sprawy¹².

Na bardzo ważną cechę zagadnienia wstępnego zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 stycznia 2020 r.¹³ Zdaniem sądu wyrok w sprawie karnej jako przesądzający o winie sprawcy i karze miałby charakter zagadnienia wstępnego wyłącznie wówczas, gdyby skutki podatkowe danej sytuacji zależały od faktu skazania za przestępstwo, winy lub wymiaru kary¹⁴. Innymi słowy chodzi o sytuację, w której przepisy prawa materialnego uzależniałyby od faktu skazania za przestępstwo powstanie określonych skutków podatkowo-prawnych albo co najmniej warunkowałyby ostateczny ich kształt. Z tez zaprezen-

¹⁰ Wyrok NSA z dnia 9 lipca 2019 r., sygn. II FSK 2396/17, Legalis nr 2204886.

¹¹ Zob. wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2019 r., sygn. I GSK 1289/16, Legalis nr 1872095. Podobnie też G. Łaszczyca, Zawieszenie ogólnego postępowania administracyjnego, Kraków 2005, s. 100.

¹² Patrz też wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 3300/16, Legalis nr 1857125.

¹³ Sygn. II FSK 590/18, Legalis nr 2623092.

¹⁴ Patrz też C. Kosikowski, L. Eteł, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 998–999, czy K. Radzikowski, Glosa do wyroku WSA w Gliwicach z dnia 7 grudnia 2007 r., sygn. I SA/GI 566/07, Monitor Podatkowy 2009, nr 8, s. 49.

towanych w wyroku wyłania się wobec tego jeszcze jedna jaskrawa konkluzja. Zagadnienie wstępne ma ten charakter, że jest przedmiotem rozstrzygnięcia wydawanego przez organ zajmujący się jego rozpatrzeniem, swoistym wynikiem finalnym działania organu. W przypadku postępowań karnych tym wynikiem jest uznanie za winnego lub niewinnego popełnionych czynów. Ustalenie stanu faktycznego natomiast jest jedynie środkiem do uzyskania tego wyniku, ale samo w sobie zagadnienia rozstrzyganego nie stanowi¹⁵.

Mając na względzie ten ostatni aspekt, warto zwrócić uwagę na jeszcze jeden ciekawy przypadek związany z orzekaniem w zakresie przychodów nieznanujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Zgodnie z poglądami wyrażonymi w doktrynie, na gruncie obecnie obowiązujących w powyższym zakresie przepisów prawa, obowiązuje zasada dążenia do ustalenia źródeł pochodzenia przychodów (dochodów)¹⁶. Jednocześnie przyjmuje się, że co do zasady nie podlegają opodatkowaniu przychody wynikające z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, a zatem również przychody uzyskiwane z działalności przestępczej. Nie mogą być one opodatkowane na zasadach ogólnych, jak i w drodze szczególnego opodatkowania, jakie jest przewidziane dla tzw. „dochodów nieujawnionych”. Naturalnie chodzi tutaj o sytuację, w której ich prawdziwa tożsamość zostanie ujawniona w trakcie toczącego się postępowania. Z całą pewnością w kategoriach takiego ujawnienia należy rozpatrywać wyrok skazujący sądu karnego¹⁷. W efekcie, w przedstawionej sytuacji nieco trudniejsze wydaje się kategoriyczne odrzucenie wyroku sądu karnego, jako zagadnienia wstępnego występującego na gruncie postępowania podatkowego. Przypadek ten zdaje się być jednak odosobniony.

Powracając do głównego wątku, zasadnym wydaje się podkreślenie jeszcze jednej cechy przesądzającej o istocie zagadnienia wstępnego, na którą nie zwraca się szczególnej uwagi. Mianowicie, jak sama nazwa

¹⁵ Klarownym przykładem zagadnienia wstępnego jest stwierdzenie przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego. Organ podatkowy chcąc przykładowo w sposób prawidłowy zastosować przepisy prawa normujące zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych w przypadku dochodów generowanych na gruncie pozarolniczej działalności gospodarczej musi wiedzieć, w przypadku powstania istotnych wątpliwości, czy w danej sprawie istniała spółka cywilna, czy też dana aktywność zarobkowa to przejaw indywidualnej działalności jednego podmiotu.

¹⁶ D. Strzelec, Zasada dążenia do ustalenia źródeł pochodzenia przychodów (dochodów) a dochody nieujawnione, *Monitor podatkowy* 2016, nr 4.

¹⁷ Patrz W. Modzelewski, M. Słomka (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Legalis 2023, komentarz do art. 25b.

wskazuje, analizowane zagadnienie ma mieć charakter wstępny. Ma więc, co prawda, znaczenie zasadnicze, ale w takim rozumieniu, że otwiera organowi jedynie pewne ścieżki działania, a czasami przesądza o kierunkach, w jakich organ zmierzając do wydania rozstrzygnięcia w sprawie, powinien podążać. Wydaje się też, że ma charakter wpadkowy i fragmentaryczny, stanowiąc ważny dla toku sprawy element, ale tylko jeden z kilku, jakie organ w swoim postępowaniu będzie uwzględniał. Z tego punktu widzenia ustalenia w zakresie stanu faktycznego w żaden sposób nie mają charakteru wstępnego. Zastępowałyby one bowiem cały proces dowodzenia organu, przesądzałyby praktycznie o sposobie rozstrzygnięcia sprawy i tym samym nie miałyby charakteru wstępnego, ale raczej zupełny, kompletny i końcowy, co klóciłoby się z istotą zagadnienia wstępnego.

W świetle zaprezentowanych poglądów doktryny i judykatury, należy uznać zatem, że „zagadnienie wstępne” nie jest mechanizmem umożliwiającym zapewnienie systemowej spójności orzeczeń organów podatkowych i organów postępowania karnego. Ustalenia faktyczne, na płaszczyźnie których zgodności tej należy poszukiwać, nie stanowią bowiem zagadnienia wstępnego i nie kreują żadnego związania jednego organu rozstrzygnięciem drugiego. Choć pomiędzy postępowaniami tych organów zachodzi oczywisty związek mający wymiar faktyczny i dowodowy, polegający na tym, że ustalenia, których trzeba dokonać w tego typu sprawach będą dotyczyły tych samych okoliczności, to jednak nie ogranicza to samodzielności organów podatkowych w dokonaniu takich ustaleń¹⁸. W przeszłości można było, co prawda, spotkać orzeczenia mieszczące zależność, jaka zachodzi między ustaleniami postępowania karnego skarbowego, a postępowaniem podatkowym, w kategoriach zagadnienia wstępnego¹⁹, jednak dziś wydają się one być już nieaktualne i pozostające w zdecydowanej mniejszości.

3. Związanie organów finansowych wyrokami sądów karnych

Zdecydowanie inaczej niż w przypadku zagadnienia wstępnego sytuacja wygląda na gruncie innej instytucji, uregulowanej w art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁰ – dalej: p.p.s.a. Stosownie do treści tego przepisu ustalenia

¹⁸ Zob. wyrok NSA z dnia 25 lipca 2017 r., sygn. I FSK 373/17, Legalis nr 1690233.

¹⁹ Np. wyrok NSA z dnia 8 stycznia 1997 r., sygn. I SA/Sz 2751/95, czy wyrok NSA z dnia 5 lipca 1996 r., sygn. SA/Gd 2856/05, przytoczone w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1050.

²⁰ Tekst jedn. Dz. U z 2023 r., poz. 259.

wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiąże sąd administracyjny. Dodać należy od razu, że ta swoista reguła odnosi się nie tylko do sądów administracyjnych, ale również pośrednio do organów administracji publicznej, których działalność podlega kontroli tych sądów²¹. Naturalnie chodzi tutaj o sytuację, w której zachodzi oczywisty związek między sprawą rozpatrywaną na gruncie administracyjnym, a sprawą będącą przedmiotem rozstrzygnięcia wydanego przez sąd karny. W zakresie tego związku sąd administracyjny musi przyjąć, jako niepodważalny, fakt skazania danego podmiotu za popełnienie określonego czynu. Jak podkreśla się dość często, wskazany mechanizm związania odnosi się wyłącznie do wyroków skazujących i to wyłącznie w materii popełnienia przestępstwa. Przyjmuje się, że nie wiążą: 1) orzeczenia o umorzeniu postępowania, 2) orzeczenia o warunkowym umorzeniu postępowania, 3) orzeczenia o odstąpieniu od wymierzenia kary, 4) wyroki skazujące za popełnienie wykroczenia, 5) postanowienia sądu rodzinnego wydane na podstawie ustawy o postępowaniu w sprawach nieletnich, 6) wyroki uniewinniające²². Można spotkać co prawda poglądy, zgodnie z którymi odstąpienie od wymierzenia kary jest również wyrokiem skazującym, bo opartym na stwierdzeniu winy²³. Wydaje się jednak, że w świetle jaskrawego zapisu ustawowego, pogląd taki należy odrzucić. Pamiętać należy, że „skazanie” to m.in. wydanie wyroku określającego karę wymierzoną oskarżonemu za popełnienie przestępstwa²⁴, a zatem nie jest to tylko stwierdzenie winy, ale przesądzenie o wiążących, przypisanych w trybie władczym konsekwencjach jej wystąpienia. Wskazuje na to również pragmatyka, na gruncie której wyrok skazujący opiera się każdorazowo na wskazanych w sentencji dwóch elementach: uznaniu oskarżonego za winnego zarzucanych mu czynów oraz skazaniu na określoną karę.

Opisywany mechanizm dotyczy nie tylko wyroków odnoszących się do strony postępowania administracyjnego. Istotne jest jedynie, aby ustalenia sądu karnego dotyczyły elementu stanu faktycznego, który ustalają organy, by zastosować normę prawa materialnego²⁵.

²¹ Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2022 r., sygn. I GSK 2384/18, Legalis nr 2711169.

²² Zob. A. Skoczyła, P. Szustakiewicz (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Legalis 2023, komentarz do art. 11.

²³ Z. Gostyński, *Odstąpienie od wymierzenia kary jako skazanie w świetle nowej kodyfikacji karnej*, *Palestra* 1998, nr 42/11–12 (491–492), s. 77–85.

²⁴ Patrz definicja słowa „skazanie” w: *Słownik PWN*, <https://sjp.pl/sownik/skazanie.html> (dostęp: 20 kwietnia 2023 r.).

²⁵ A. Skoczyła, P. Szustakiewicz (red.), *Prawo...* Przykładem może być wyrok skazujący kontrahenta podatnika jako wystawcę tzw. „pustych” faktur, który poprzez

Podkreśla się, że sąd administracyjny wiąże ustalenia z sentencji wyroku skazującego takie, jak: osoba sprawcy, strona podmiotowa i przedmiotowa przestępstwa, miejsce i czas jego popełnienia²⁶. Niektórzy autorzy wskazują, że sąd związany jest tutaj sentencją wyroku, a nie ustaleniami sądu karnego zawartymi w treści uzasadnienia²⁷. Ciężko jednak, żeby w warstwie zasadniczej uznanie wyroku nie oznaczało jednocześnie uznania ustaleń sądu karnego, które do tego wyroku doprowadziły. Dlatego słuszniejszy wydaje się pogląd, zgodnie z którym istota analizowanego mechanizmu polega na wiążącej mocy dowodowej w zakresie zawartych w wyroku karnym ustaleń faktycznych. W tym kontekście nie mają wiążącego charakteru jedynie zawarte w uzasadnieniu ustalenia dotyczące okoliczności ubocznych, które nie stanowią przesłanki koniecznej określenia przestępstwa przypisanego oskarżonemu w sentencji wyroku²⁸.

Niezależnie od powyższych stwierdzeń faktem jest, że zakres związania wywołuje w praktyce pewne problemy co do ustalenia precyzyjnych granic. Przytoczeni autorzy przy zachowaniu przywołanych poglądów, sygnalizują jednocześnie przykładowo, że w kontekście skazania za podanie nieprawdy w deklaracji sąd administracyjny nie może uchylać się od merytorycznej oceny wysokości zobowiązania. Stwierdzenie takie budzi pewne wątpliwości. Należy pamiętać, że sąd karny określając rozmiary przestępstwa poprzez np. narażony na uszczuplenie podatek, przyjmuje określoną kwalifikację czynu, stopień jego społecznej szkodliwości oraz wysokość kary. W sentencji takiego wyroku jest podawana kwota niezapłaconego podatku, a zatem stanowi ona jej element. Co więcej, wydaje się, że jest to element dotyczący przedmiotu przestępstwa. Do jego strony przedmiotowej zalicza się przecież sytuację, w jakiej czyn popełniono, czy sposób popełnienia i przedmiot wykonawczy czynu. W analizowanym przypadku określenie, ile podatku i w jakich okolicznościach uszczuplono poprzez niewykazanie określonych wartości w składanej deklaracji, z całą pewnością będzie elementem składowym strony przedmiotowej przestępstwa i nie będzie miał charakteru ustalenia dotyczącego jedynie okoliczności ubocznej. Wydaje się zatem, że również ten element powinien być wiążący dla sądu administracyjnego i organu administracji publicznej. Inną kwestią jest już ocena, czy optyka, w której

związanie organów finansowych daje im prawo, a nawet nakłada obowiązek przyjęcia, że faktury te nie dokumentują u podatnika faktycznych kosztów uzyskania przychodu.

²⁶ Wyrok NSA z dnia 16 marca 2018 r., sygn. I FSK 922/16, Legalis nr 1788788.

²⁷ A. Skoczyła, P. Szustakiewicz (red.), Prawo...

²⁸ Patrz R. Hauser, M. Wierzbowski, Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Legalis 2023, komentarz do art. 11.

to sąd karny określa wysokość uszczuplonego podatku zamiast wyspecjalizowanych w tym zakresie organów finansowych jest właściwa z punktu widzenia prawidłowego wymiaru podatku.

Przedstawione powyżej poglądy doktryny znajdują swoje jednoznaczne umocowanie w orzecznictwie. Sądy administracyjne, co do zasady, jednomyślnie wskazują, że są związane jedynie skazującymi wyrokami sądów karnych. Związanie takie nie zachodzi natomiast na gruncie wyroków uniewinniających²⁹. W przedmiotowych wyrokach, pomijając już bezsporne brzmienie przepisu art. 11 p.p.s.a., sądy starają się akcentować odmienną przesłankę odpowiedzialności karnej i administracyjnej, podkreślając, że pierwsza opiera się na winie, a druga na obiektywnym naruszeniu przepisów prawa. Tym samym negatywny test pierwszej nie musi wykluczać pozytywnego testu w zakresie drugiej. Problem w tym, że wnioskowanie takie samo w sobie jest jak najbardziej logiczne pod warunkiem, że zachodzi na gruncie elementów ewidentnie różnicujących kwestię odpowiedzialności na obu tych płaszczyznach. Przykładem może być wina, rozpatrywana jednak, jako zespół cech, które muszą towarzyszyć danemu zachowaniu sprawcy, aby można było mu przypisać odpowiedzialność karną, ale nie są warunkiem koniecznym do obarczenia go na przykład odpowiedzialnością podatkową. Wnioskowanie takie nie broni się już jednak, jeżeli uniewinnienie w obszarze karnym wiąże się z zasadniczym brakiem możliwości przypisania sprawcy określonego zachowania. Jeśli sąd karny stwierdzi, że w świetle zgromadzonego materiału dowodowego nie może uznać, że udziałem podmiotu stało się jakieś zachowanie, a tym samym, że dana czynność lub zaniechanie w ogóle miały miejsce w rzeczywistości, w efekcie czego przyjmie, że nie miały, to próżno w odmiennym charakterze odpowiedzialności karnej i podatkowej doszukiwać się uzasadnienia dla przyjęcia na płaszczyźnie podatkowej, że zachowanie te jednak wystąpiły w przestrzeni rzeczywistej. Tak właśnie często bywa na gruncie przywołanych orzeczeń, gdzie jeden sąd stwierdza, że oskarżony nie urządzał gier hazardowych, nie wystawiał pustych faktur lub nie brał świadomego udziału w oszustwie podatkowym, podczas gdy drugi uznaje jako udowodnione coś zupełnie przeciwnego. W sytuacjach tych dochodzi do swoistego kuriozum, które zdają

²⁹ Zob. przykładowo wyrok NSA z dnia 14 lipca 2022 r., sygn. I FSK 585/22, Legalis nr 2743175, wyrok NSA z dnia 22 października 2020 r., sygn. II GSK 658/20, Legalis nr 2509660, wyrok NSA z dnia 20 maja 2022 r., sygn. I FSK 338/19, Legalis nr 2774354, wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2022 r., sygn. I FSK 1545/18, Legalis nr 2710103, czy wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 września 2022 r., sygn. IV SA/Po 199/22, Legalis nr 2751891.

się dostrzegać nawet same sądy. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 czerwca 2017 r.³⁰ sąd przyznał, że trudne do akceptacji przez stronę postępowania podatkowego i karnego są sytuacje, w których określone zdarzenia faktyczne podlegają różnej ocenie przez różne organy państwa, dodał jednak, że jest to przejaw autonomii procesowej dwóch różnych postępowań, które mają do spełnienia różne cele. To ostatecznie stwierdzenie oddaje całą istotę analizowanego problemu. Z uwagi na ograniczony zakres związania sądów administracyjnych, prawnie dopuszczalna i poprawna będzie różna ocena co do wystąpienia lub nie określonych faktów na gruncie obu procesów. Sąd administracyjny zaaprobuje rozstrzygnięcie organu podatkowego, jeżeli w okolicznościach danej sprawy, na gruncie zgromadzonych dowodów, nie dopatry się w sposobie postępowania organu jakiejś szczególnej wady, dyskwalifikującej to rozstrzygnięcie. Nie będzie miało znaczenia, że rozstrzygnięcie to okaże się sprzeczne z wyrokiem uniewinniającym sądu karnego, który „bogatszy” na przykład o jeszcze jeden istotny w sprawie dowód dokona odmiennej oceny³¹.

Ciekawy aspekt, który w racjonalny sposób może tłumaczyć jeszcze zarysowaną powyżej rozbieżność, podniósł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 26 kwietnia 2022 r.³², wskazując na fakt kierowania się przez organy postępowania karnego zasadą *in dubio pro reo*, która zakazuje skazania, gdy istnieją wątpliwości co do winy. Jeżeli jedynie w imię tej zasady sąd karny jest w stanie w obliczu niepewności przyjąć, że dane zachowania w ogóle nie miały miejsca w rzeczywistości to teoretycznie nie wyklucza to definitywnie przyjęcia na gruncie innego procesu, w którym obowiązują mniej rygorystyczne zasady odpowiedzialności, że te jednak wystąpiły. Z drugiej strony należy pamiętać, że w prawie podatkowym obowiązuje zasada *in dubio pro tributario* nakazująca rozstrzygać wątpliwości na korzyść podatnika. Wydaje się zatem, że powinien zachodzić znak równości między tym, co budzi wątpliwości co do faktów na gruncie procesu podatkowego, a tym co takie wątpliwości wywołuje w obszarze karnym. Innymi słowy, jeżeli coś budzi uzasadnione wątpliwości jednego organu co do faktu wystąpienia, takie same wątpliwości

³⁰ Sygn. II FSK 1276/15, Legalis nr 1625325.

³¹ Tak było właśnie w przytoczonym wyroku NSA z dnia 13 czerwca 2017 r., sygn. II FSK 1276/15, Legalis nr 1625325, gdzie sąd karny po przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego, którego nie przeprowadził organ podatkowy, bezspornie doszedł do wniosku, że wbrew temu co uznał organ finansowy, wykonane przez podatnika czynności nie były jednak modernizacją tylko remontem.

³² Sygn. I FSK 1545/18, Legalis nr 2710103.

powinno budzić po stronie drugiego organu i to niezależnie od faktu, z jakim rodzajem odpowiedzialności mamy do czynienia³³.

Co do wyroków uniewinniających należy wskazać na jeszcze jedno istotne zagadnienie. W niektórych, przytoczonych wyżej orzeczeniach podkreśla się, że na gruncie art. 194 § 1 i § 3 o.p. stanowią one dokument urzędowy korzystający z domniemania prawdziwości tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone³⁴. Sądy wskazują od razu, że domniemanie to nie ma absolutnego charakteru i można je podważyć w drodze przeprowadzenia kontradwodów. Na tym tle powstają jednak istotne wątpliwości.

Jeden z elementów domniemania, z jakiego korzysta dokument urzędowy to domniemanie zgodności z prawdą, a zatem przyjęcie, że treść dokumentu jest zgodna z rzeczywistością.³⁵ Przeprowadzenie dowodów przeciw treści dokumentu w tych okolicznościach nie budzi większych problemów w przypadku, gdy mamy do czynienia z prostym dokumentem stwierdzającym jednostkowy fakt, takim, jak na przykład zwrotne potwierdzenie odbioru przesyłki. W przypadku wyroku mamy jednak do czynienia z poprzedzającą jego wydanie zaawansowaną procedurą, bogatą w warstwie gromadzenia dowodów i ustalania okoliczności sprawy. W efekcie stanowi on zespół wielu faktów przyjętych w danej sprawie przez sąd za udowodnione i składających się na finalny wynik postępowania, stwierdzony w sentencji dokumentu. Dodatkowo istotnym aspektem wyroku jest ocena dowodów dokonana przez sąd, w świetle której stwierdza on, że coś zostało udowodnione lub nie i przyjmuje, że coś miało miejsce lub w ogóle nie wystąpiło. Podważenie takiego dokumentu w świetle standardów wskazywanych w orzecznictwie może wydawać się rzeczą bardzo karkołomną.

W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 sierpnia 2017 r.³⁶ stwierdzono, że obalenie prawdziwości treści dokumentu urzędowego musi opierać się na bardzo przekonujących dowodach. W innych wyrokach zakwestionowano możliwość dokonania tego zeznaniami

³³ W obszarze podatkowym sytuację komplikuje dodatkowo fakt, że zgodnie z powszechnie przyjętym poglądem zasada *in dubio pro tributario* odnosi się wyłącznie do wykładni prawa, a nie stanów faktycznych.

³⁴ Wyrok NSA z dnia 14 lipca 2022 r., sygn. I FSK 585/22, Legalis nr 2743175, czy wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 września 2022 r., sygn. IV SA/Po 199/22, Legalis nr 2751891.

³⁵ S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 721.

³⁶ Sygn. II GSK 1147/17, Legalis nr 1710079.

świadków lub strony³⁷. Warto też wskazać na pogląd wyrażony w piśmiennictwie, zgodnie z którym, żeby można było zignorować wyrok uniewinniający, organ musi z urzędu przeprowadzić przeciwdowody, by podważyć ten dokument urzędowy, czyli wykazać, że okoliczności faktyczne, jakie leżały u podstaw uniewinnienia w postępowaniu karnym, przedstawiają się odmiennie i usprawiedliwiają inną ocenę prawną³⁸. W efekcie oznaczałoby to, że nie wystarczy tutaj jedynie odmienna ocena zgromadzonych dowodów, ale niezbędne jest przeprowadzenie konkretnych przeciwdowodów podważających treść wyroku w zakresie ustaleń faktycznych, które spoczęły u podstaw uniewinnienia, a które jednocześnie eliminują np. możliwość opodatkowania.

W rezultacie uzasadniona byłaby konstatacja, że rozstrzygnięcia organów administracyjnych nie mogą być jednak zupełnie obojętne w kontekście wyroków uniewinniających³⁹. Ostatecznie konkluzja ta wydaje się w praktyce chyba zbyt daleko idąca. Analiza orzecznictwa wskazuje jednak na trwałą tendencję odrzucania w sprawach podatkowych, jako wiążących wyroków uniewinniających zapadłych na gruncie postępowania karnego. W sprawach tych sądy nie są chyba też aż tak ortodoksyjne w przedmiocie procesu podważania treści tych wyroków jako dokumentów urzędowych, akceptując raczej stan, w którym odbywa się to wyłącznie w obszarze przyjętych przez organ kierunków swobodnej oceny tego samego materiału dowodowego, odmiennych od tych przyjętych przez sąd karny.

Porządkowo należy odnotować jeszcze w tej części rozważań, że w świetle art. 125 § 1 pkt 1 p.p.s.a. sąd administracyjny może zawiesić z urzędu postępowanie, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy zależy od wyniku innego toczącego się postępowania administracyjnego, sądowoadministracyjnego, sądowego, przed Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przepis ten nie tworzy jednak jakiejś szczególnej przestrzeni do związania rozstrzygnięć karnych i administracyjnych. W orzecznictwie przyjmuje się bowiem, że instytucję tę należy rozpatrywać w kategoriach zagadnienia wstępnego⁴⁰, a zatem w kontekście możliwości jej zastosowania swoje odniesienie znajdują

³⁷ Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2014 r., sygn. II OSK 1142/13, Legalis nr 1915304, czy wyrok NSA z dnia 9 maja 2014 r., sygn. I OSK 2384/12, Legalis nr 908167, zob. też G. Adaszkiewicz, Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym, Toruń 1997, s. 20.

³⁸ R. Hauser, M. Wierzbowski, Prawo...

³⁹ Zob. też wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 czerwca 2020 r., sygn. III SA/Wa 1911/19, Legalis nr 2422656.

⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 21 września 2022 r., sygn. I FSK 1116/18, Legalis nr 2755321.

opisane już wyżej ściśle rygory właściwe dla możliwości zawieszenia postępowania z uwagi na wystąpienie zagadnienia wstępnego.

Jak widać więc, mechanizm związania uregulowany w art. 11 p.p.s.a. ma ograniczony zakres i tylko częściowo gwarantuje spójność między rozstrzygnięciami zapadającymi na płaszczyźnie karnej i administracyjnej. Dodatkowo działa on tylko jednokierunkowo, uzależniając treść rozstrzygnięć sądów administracyjnych i organów administracji publicznej od rozstrzygnięć sądów karnych. Tymczasem w szczególności w sprawach podatkowych, powstaje wątpliwość, czy zależność ta nie powinna przebiegać w odwrotnym kierunku.

4. Rozstrzygnięcia w sprawach podatkowych jako prejudykat na gruncie procesu karnego

Ustawa Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi przewiduje nie tylko mechanizm związania sądów administracyjnych postanowieniami prawomocnych wyroków wydanych w postępowaniu karnym, ale również mechanizm związania orzeczeniami tychże sądów. Z treści art. 170 p.p.s.a. wynika, że prawomocne orzeczenie wydane przez sąd administracyjny wiąże poza samym sądem, który je wydał i stronami, także inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych również inne osoby. W odróżnieniu od mechanizmu z art. 11 p.p.s.a. ustawodawca nie wprowadził tutaj żadnego ograniczenia poddyktowanego rodzajem wydanego orzeczenia.

Jak podkreśla się w piśmiennictwie, w analizowanym przypadku chodzi o związanie dyspozycją zawartą w wyroku skonkretyzowanej, zindywidualizowanej i trwałej normy prawa, wywiedzionej przez sąd z norm generalnych i abstrakcyjnych wynikających z przepisów prawnych, generujące obowiązek przyjęcia, że dana kwestia prawna w odniesieniu do danego podmiotu kształtuje się tak, jak stwierdzono w prawomocnym orzeczeniu⁴¹. Istotne znaczenie ma tutaj nie tylko treść sentencji orzeczenia, ale także zawarty w uzasadnieniu tok rozumowania sądu, przeprowadzona wykładnia, przesądzające o takim, a nie innym zastosowaniu w zaistniałym stanie faktycznym, danego przepisu prawa⁴². U podstaw wskazanego mechanizmu stoi potrzeba zachowania jednolitości

⁴¹ R. Hauser, M. Wierzbowski, *Prawo...*, Legalis 2023, komentarz do art. 170.

⁴² Zob. wyrok NSA z dnia 25 maja 2016 r., sygn. I OSK 2537/14, Legalis nr 1509427, czy wyrok WSA w Łodzi z dnia 30 listopada 2020 r., sygn. I SA/Łd 508/20, Legalis nr 2545022.

orzecnictwa sądowego i logiki działania organów wymiaru sprawiedliwości, przemawiające za koniecznością uwzględnienia w określonym postępowaniu sądowym okoliczności faktycznych, jeżeli istniały one już w trakcie wcześniejszego postępowania sądowego i miały znaczenie dla oceny legalności określonego przejawu działania administracji publicznej, a nie uległy w międzyczasie istotnej modyfikacji z punktu widzenia podstawy prawomocnego rozstrzygnięcia⁴³. Przedmiotowa reguła związania przewiduje tzw. prawomocność materialną, która stanowi istotny element fundamentów demokratycznego państwa prawa i konstytucyjnej zasady legalizmu⁴⁴. Zapobiega funkcjonowaniu w obrocie prawnym rozstrzygnięć nie do pogodzenia w całym systemie sprawowania władzy⁴⁵.

Wydawać by się mogło, że tak zarysowana instytucja stanowi bezwzględne spoiwo między treścią rozstrzygnięć sądów karnych i sądów administracyjnych, w tym decyzji administracyjnych, do których kontroli merytorycznej sprowadza się przecież istota orzeczeń tych sądów. Stanowisko to można byłoby uznać za uzasadnione tym bardziej, gdy uwzględnimy treść art. 8 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego⁴⁶ – dalej k.p.k. Co prawda zgodnie z art. 8 § 1 k.p.k. sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu, niemniej jednak stosownie do treści art. 8 § 2 k.p.k. wiążące dla sądów karnych są prawomocne rozstrzygnięcia sądu kształtujące prawo lub stosunek prawny. W wyroku WSA w Łodzi z dnia 3 kwietnia 2019 r.⁴⁷ przyjęto, że samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego nie uprawnia go do dokonania dowolnych ustaleń w zakresie obowiązku podatkowego. Uznano, że skoro to po stronie organów skarbowych pod kontrolą sądu administracyjnego leży ustalenie istnienia tego obowiązku i wysokości podatku do zapłaty, to zapadające w postępowaniu podatkowym decyzje należy traktować jako rozstrzygnięcia kształtujące stosunek prawny w rozumieniu art. 8 § 2 k.p.k. i uznawać je za wiążące w postępowaniu karnym. Podobne stanowisko zajął Sąd Apelacyjny w Lublinie w wyroku z dnia 17 czerwca 2009 r.⁴⁸ oraz Sąd Apelacyjny w Krakowie w wyroku z dnia 20

⁴³ W. Piątek, Glosa do wyroku NSA z dnia 25 marca 2013 r., sygn. II GSK 2322/11, OSP 2015, nr 9, poz. 88, s. 1304–1305.

⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 13 maja 2015 r., sygn. II FSK 1150/13, Legalis nr 1311622.

⁴⁵ M. Zagórski, Moc wiążąca prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2021, nr 2, Legalis.

⁴⁶ tekst jedn. Dz. U. z 2022 r., poz. 1375 ze zm.

⁴⁷ Sygn. I SA/Łd 739/18, Legalis nr 1900143.

⁴⁸ Sygn. II AKz 334/09, Legalis nr 246661.

kwietnia 2000 r.⁴⁹ Pomimo tego zaprezentowany pogląd, przynajmniej powszechnie, nie jest jednak aprobowany⁵⁰.

Jednym z elementów wskazywanych przez krytyków wyrażonych wyżej poglądów jest rozumienie pojęcia rozstrzygnięć kształtujących prawo lub stosunek prawny. Niektórzy autorzy w sposób jednoznaczny odnoszą je do rozstrzygnięć konstytutywnych, wykluczając tym samym z zakresu unormowania art. 8 § 2 k.p.k. rozstrzygnięcia deklaratywne, które potwierdzają jedynie istnienie określonego prawa lub stosunku prawnego⁵¹. Inni z kolei stwierdzają, że decyzja podatkowa w istocie kreuje tylko prawidłowy wymiar zobowiązania podatkowego, a nie samo zobowiązanie, które niezależnie od rodzaju decyzji wynika z mocy prawa, zdają się sugerować, że tak decyzje podatkowe deklaratoryjne, jak i konstytutywne nie są rozstrzygnięciami kształtującymi prawo lub stosunek prawny i w tym zakresie nie mogą stanowić prejudykatu wiążącego sąd karny⁵². Wydaje się, że i jedni i drudzy nie dostrzegają jeszcze jednego istotnego aspektu problemowego zagadnienia.

Pojęcie „kształtowania” użyte przez ustawodawcę nie jest tożsame z cechą konstytutywności, ale ma o wiele szersze znaczenie. Oznacza nadawanie określonego kształtu, wpływanie na coś, przybieranie określonej formy, osiąganie pewnej liczby czy poziomu⁵³. Nie musi zatem oznaczać stworzenia czegoś od początku, ale może wpływać jedynie na finalny kształt czegoś, co już istnieje. Tym samym, jeżeli organ stwierdza w decyzji istnienie obowiązku podatkowego i wynikającego z niego zobowiązania podatkowego oraz wysokość podatku, jaki powinien zostać uiszczony, to niezależnie od tego, z jakim charakterem decyzji podatkowej mamy do czynienia, to właśnie ta decyzja nadaje tym kategoriom skonkretyzowany kształt i w tym znaczeniu kształtuje stosunek prawny. Ten ostatni bowiem co do zasady generuje konkretne zindywidualizowane uprawnienie jednej strony stosunku i obowiązek drugiej. Uprawnienie

⁴⁹ Sygn. II AKa 32/00, Legalis nr 70549.

⁵⁰ Zob. uchwała SN z dnia 26 czerwca 1997 r., sygn. I KZP 12/97, OSNKW 1997, nr 9–10, poz. 75, czy wyrok SN z dnia 9 stycznia 2012 r., sygn. V KK 327/11, OSNKW 2012, nr 3, poz. 30. Zob. także J. Skorupka (red.), Kodeks postępowania karnego. Komentarz, Warszawa 2018, s. 46–47.

⁵¹ Patrz K. Korzan, Orzeczenia konstytutywne w postępowaniu cywilnym, Warszawa 1972, czy P. Hofmański, Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego, Katowice 1988, s. 146.

⁵² J. Duży, Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku, Prokuratura i Prawo 2014, nr 1, s. 109.

⁵³ Patrz definicja słowa „kształtować” w: Słownik PWN, <https://sjp.pl/slownik/skazanie.html> (dostęp: 20 kwietnia 2023 r.).

organu reprezentującego Skarb Państwa do oczekiwania od podatnika zapłaty podatku w określonej kwocie, a w przypadku braku takiej zapłaty do władczego egzekwowania tego podatku, generuje właśnie decyzja podatkowa ustalająca lub określająca zobowiązanie podatkowe w prawidłowej wysokości, i to bardziej niż wystąpienie jakiegoś abstrakcyjnego zdarzenia w przestrzeni rzeczywistej, z którym ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego, ale o którego istnieniu nikt, niejednokrotnie łącznie z samym podatnikiem, nie wie.

Za nie do końca trafiony należy uznać inny, podnoszony niekiedy argument dotyczący różnicy pomiędzy określeniem zobowiązania podatkowego a ustaleniem kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku, w którym upatruje się braku możliwości uznania za wiążącą na gruncie procesu karnego treści rozstrzygnięcia organów podatkowych⁵⁴. Wbrew temu, co podnoszą niektórzy autorzy, co do zasady to właśnie określone lub ustalone zobowiązanie podatkowe w konfrontacji z zachowaniami podatnika na gruncie deklaracyjnym i płatniczym, determinuje kwotę uszczuplonego podatku. W dodatku, w przypadku decyzji określających w odróżnieniu od decyzji ustalających stwierdzone jest wprost konkretne naruszenie przepisów przez niewłaściwe zachowanie podatnika. To ten ostatni aspekt ma dodatkowo szczególne znaczenie, bowiem w potencjalnym związaniu sądu treścią decyzji podatkowej nie chodzi tylko o samą kwotę uszczuplonego podatku, ale o fachowe stwierdzenie, że w rzeczywistości doszło do działania podmiotu niezgodnego z przepisami prawa finansowego, które sąd karny musi z kolei ocenić z punktu widzenia wypełnienia znamion deliktu skarbowego.

Bardziej zasadne wydają się natomiast obawy co do jakości decyzji podatkowych, które w wyniku bierności stron postępowania nie zostają poddane weryfikacji sądowej, a nawet zwykłej kontroli instancyjnej w postępowaniu administracyjnym. Decyzje takie mogą być dotknięte szeregiem wad i nieprawidłowości. W tej materii jednak należałoby zwrócić uwagę na jeden bardzo istotny aspekt analizowanego problemu. Przepis art. 8 § 2 k.p.k. stanowi o prawomocnych rozstrzygnięciach sądu, co oznacza, że w kontekście sądów administracyjnych zawsze będzie odnosił się do decyzji podatkowych poddanych kontroli sądowo-administracyjnej. Inne decyzje nie mieszczą się w dyspozycji tego przepisu, co oznacza, że jeśli nawet uznać, iż analizowany mechanizm konstytuuje określone związanie sądów karnych rozstrzygnięciami organów administracji publicznej to ma ono nadal dość istotnie ograniczony zakres.

⁵⁴ J. Duży, *Kompetencja...*, s. 112–113.

Chcąc domknąć zagadnienie rozstrzygnięcia organów finansowych, jako potencjalnego prejudykatu na płaszczyźnie karno-procesowej, nie można nie wspomnieć o art. 114a k.k.s., zgodnie z którym postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe może być zawieszona, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na prowadzoną kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub toczące się postępowanie przed organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. W unormowaniu tym dochodzi w istocie do przesądzenia o relacjach między dwoma rodzajami postępowań prowadzonych w związku ze zdarzeniem faktycznym wywołującym skutki w sferze prawa finansowego oraz prawa karnego skarbowego. Poza zdarzeniem faktycznym ogniwem łączącym te postępowania jest stosowanie prawa finansowego, które w przypadku organów podatkowych jest dość oczywiste. Z kolei na gruncie postępowania karnego wiąże się ściśle z subsydiarnością i blankietowością regulacji prawa karnego skarbowego, polegającą na tym, że warunkiem przypisania odpowiedzialności karnej za delikt skarbowy jest ustalenie, że dany czyn narusza zawarty w przepisach prawa finansowego zakaz lub nakaz określonego zachowania⁵⁵.

Niektórzy autorzy w pełni aprobują przedmiotową instytucję, akceptując prejudykalny charakter decyzji podatkowych w sprawach deliktów skarbowych. Niezależnie od przepisu art. 8 § 2 k.p.k. uznają oni, że związanie sądu karnego orzeczeniami innego organu może wynikać z treści uregulowań materialno-prawnych typizujących dany czyn zabroniony, do znamion którego należy istnienie stanu lub stosunku prawnego ustalonego lub określonego w stosownym rozstrzygnięciu danego organu. W tym znaczeniu decyzje podatkowe przy przestępstwach skarbowych lub wykroczeniach skarbowych, do znamion których należy narażenie na uszczuplenie lub uszczuplenie podatku, mają charakter prejudykalny wynikający z norm materialno-prawnych co do istnienia oraz wysokości zaległości podatkowej⁵⁶. Wskazuje się w tej materii dodatkowo na skomplikowany i zawiły charakter prawa finansowego oraz szczególne kwalifikacje organów finansowych do wypowiedzania się w jego materii, co sprawia, że nie sposób ignorować w toku postępowania karnego ustaleń i ocen prawnych dokonanych przez takie organy⁵⁷. Nie zmienia to jednak faktu, że analizowany przepis spotkał się również z ogromną kry-

⁵⁵ J. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Warszawa 2018, s. 593–594.

⁵⁶ T. Dudek, Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat, Prokuratura i Prawo 2012, nr 11, s. 92–93.

⁵⁷ Tamże, s. 94.

tyką dużej części przedstawicieli doktryny, odrzucających m.in. pogląd o walorze prejudykatu, jaki można byłoby przypisać na gruncie spraw karnych decyzjom organów finansowych⁵⁸. Wydaje się, że istotne znaczenie ma tutaj jednak przywiązywanie przez znaczną część autorów dużej wagi do zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądów karnych.

Niezależnie od oceny zaprezentowanych poglądów, należy zauważyć, że w ostateczności mechanizm z art. 114a k.k.s. ma jedynie fakultatywny charakter, a zatem pozostawia ocenie organu postępowania karnego decyzję co do zawieszenia postępowania i związania tym samym swojego procesu wydaniem określonego rozstrzygnięcia przez organ skarbowy. Ponadto, jeżeli przyjąć, że art. 8 § 2 k.p.k. nie wprowadza jednak mechanizmu bezwzględnego związania sądu treścią decyzji podatkowych, to nawet oczekiwanie sądu na wydanie takiej decyzji wcale nie oznacza, że sąd jest zobligowany finalnie uwzględnić w swoim wyroku treść takiego rozstrzygnięcia bez możliwości dokonania własnej oceny okoliczności podatkowych sprawy.

Mając powyższe na względzie, należy stwierdzić, że tak, jak w poprzednich przypadkach, tak również z punktu widzenia prejudykatu, przypisanie decyzjom organów finansowych mocy wiążącej w kontekście wyroków zapadających w procesie karnym budzi szereg wątpliwości i w obecnym stanie prawnym, nie gwarantuje określonej spójności rozstrzygnięć wydawanych w obu tych obszarach na płaszczyźnie spraw podatkowych.

5. Podsumowanie i wnioski *de lege ferenda*

Zapewnienie spójności rozstrzygnięć organów finansowych i organów postępowania karnego na gruncie spraw podatkowych ma niezwykle istotne znaczenie z punktu widzenia realizacji zasad demokratycznego państwa prawa i wiązać się powinno z dążeniem do zagwarantowania pewności i stałości obrotu prawnego znajdujących swoje ucieleśnienie w zapewnieniu jednolitej treści orzeczeń organów finansowych, sądów administracyjnych oraz sądów karnych. W oczywisty sposób chodzi tutaj o jednolite podejście w zakresie stwierdzonych okoliczności sprawy i ich oceny na tle treści norm materialnego prawa finansowego, wypełnienia dyspozycji tych norm, wynikających z nich nakazów i zakazów określo-

⁵⁸ Patrz H. Gajewska-Kraczkowska, O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego, *Monitor Podatkowy* 2012, nr 4, s. 15 i n.; G. Łabuda, Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat, *Prokuratura i Prawo* 2011, nr 3, s. 81 i n., czy P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Lex 2023, komentarz do art. 114a.

nego zachowania się. Jest to tym bardziej istotne, zważywszy na szczególną relację zachodzącą między stroną przedmiotową deliktów skarbowych, a treścią praw i obowiązków kształtowaną przez przepisy prawa finansowego, polegającą na tym, że co do zasady ich naruszenie wypełnia znamiona czynu zabronionego. Przy takim stanie rzeczy każda rozbieżność pomiędzy zapadającymi na analizowanej płaszczyźnie orzeczeniami różnych organów państwa implikuje szereg negatywnych systemowo następstw. Wywołuje dylemat, co do tego, która z funkcjonujących ocen prawnych w danej sprawie jest właściwa, a skrajnie może wywoływać poczucie braku słuszności w odniesieniu do każdej z nich⁵⁹.

Analiza wskazanych wyżej uregulowań prawnych dotyczących związania rozstrzygnięć organów lub sądów administracyjnych oraz organów postępowania karnego, wskazuje, że brak jest wyraźnego i pełnowymiarowego mechanizmu związania rozstrzygnięć zapadających w tych obszarach.

Zagadnienie wstępne z uwagi na swoją konstrukcję prawną, zasadniczo, nie daje możliwości stworzenia żadnego pomostu między obszarem karnym i administracyjno-prawnym.

Institucja przewidziana w art. 11 p.p.s.a. wprowadza związanie ograniczone jedynie do określonego rodzaju wyroków, pozostawiając poza nawiasem szereg innych rozstrzygnięć zapadających w procesie karnym, mogących zawierać w sobie istotne dla spraw podatkowych ustalenia i oceny stwierdzonych okoliczności prawno-finansowych. Ponadto przewiduje ona tylko jednokierunkowe związanie, oddając palmę pierwszeństwa sądom karnym, co w kontekście fachowości oceny prawnej działań podmiotów zobowiązanych, dokonanej przez pryzmat wzorców zachowań zawartych w przepisach prawa finansowego, budzić może uzasadnione wątpliwości.

Bardziej właściwy kierunek związania mógłby wynikać z art. 170 p.p.s.a. i art. 8 § 2 k.p.k. z dodatkowym uwzględnieniem art. 114a k.k.s., niemniej jednak nie ma tutaj jednoznacznej zgodności w orzecznictwie, jak i w doktrynie, co do tego, czy i w jaki sposób przywołane przepisy wiążą organy postępowania karnego rozstrzygnięciami sądów administracyjnych, czy organów administracji publicznej. Wiodący charakter zdaje się mieć ostatecznie w tej materii zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego.

Wobec powyższego zasadnym wydaje się rozważenie możliwości przeprowadzenia zmian legislacyjnych, wprowadzających czytelny me-

⁵⁹ Nawet, gdy założymy, że w danym przypadku istnieje jedyny słuszny w danych okolicznościach werdykt, to istnienie równoległe co najmniej jednego odmiennego zawsze podważa autorytet tego pierwszego.

chanizm związania organów postępowania karnego w sprawach deliktów skarbowych, rozstrzygnięciami organów finansowych. Związanie to wino zachodzić co do stwierdzonych w tych rozstrzygnięciach praw i obowiązków określonego podmiotu, wynikających z przepisów prawa finansowego, a tym samym, co do stwierdzonych naruszeń tego prawa, czy też szerzej – odchyień od ujętych w nich normatywnych wzorców prawidłowego postępowania. Przyjęcie takiego kierunku związania wydaje się jak najbardziej prawidłowe z uwagi na racjonalny postulat, co do tego, żeby w zakresie stosowania przepisów prawa finansowego wypowiadały się w pierwszym rzędzie najbardziej kompetentne organy, czyli organy finansowe i sądy administracyjne⁶⁰. Niebagatelny wydaje się w tej materii argument pewnych deficytów na gruncie fachowości po stronie sądów karnych, specjalizujących się przecież na co dzień przede wszystkim w sprawach przestępstw innych niż skarbowe.

Dostrzegając istotną rolę sądów administracyjnych w zakresie kontroli merytorycznej decyzji podatkowych zasadnym wydaje się jednak dokonanie pewnego rozróżnienia. Mianowicie, z bezwzględnej mocy wiążącej powinny korzystać wyłącznie decyzje utrzymane w mocy prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego. W przypadku decyzji, które nie przeszły weryfikacji sądowo-administracyjnej, zasadnym byłoby dopuszczenie warunkowej możliwości odstąpienia przez sąd od treści rozstrzygnięcia, w przypadku stwierdzenia przykładowo, rażących błędów, nieścisłości, czy braku racjonalności, logiki i spójności dokonywanych ocen i wyciąganych wniosków.

W zaprezentowany wyżej model wpisany winien być jak najbardziej obowiązek oczekiwania przez organy postępowania karnego na prawomocne rozstrzygnięcie organu finansowego w sprawie, która jest w toku. Otwartą pozostaje natomiast kwestia oczekiwania przez sąd na wydanie takiego rozstrzygnięcia w przypadku, gdy organ finansowy nie podjął w ogóle postępowania administracyjnego. Choć w praktyce coś takiego wydawać by się mogło niemożliwe, to do wyobrażenia jest sytuacja, w której ze względów podyktowanych zasadami ekonomiki procesowej i racjonalnego gospodarowania środkami publicznymi, w odniesieniu do spraw, gdzie z uwagi na sytuację majątkową nie ma realnych szans na wyegzekwowanie podatku, który mógłby być wymierzony w drodze potencjalnej decyzji, organy skarbowe poprzestaną tylko na zainicjowaniu postępowania zmierzającego do ukarania podatnika. W takiej sytuacji sąd karny powinien mieć jak najbardziej prawo do sa-

⁶⁰ Zob. J. Wilk, J. Zagrodnik, Kodeks..., s. 595.

modzielnego ustalenia stanu faktycznego i jego oceny przez pryzmat przepisów prawa finansowego.

Na koniec warto dodać, że w obliczu zaprezentowanego modelu w sposób zdecydowany na znaczeniu przybiera dbałość organów finansowych o rzetelność prowadzonego postępowania dowodowego, a tym samym postulat wyczerpania w określonych sytuacjach wszystkich odpowiednich środków dowodowych mogących rozwiązać wszelkie wątpliwości, co do prawidłowości wydanej decyzji, w tym dowodu z opinii biegłego, co ma szczególny wymiar w przypadku badania zagadnień mających znaczenie dla właściwego zastosowania normy prawa finansowego, jednak wykraczających w swej istocie poza tę dziedzinę⁶¹.

Bibliografia

1. Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2011.
2. Adaszkiewicz G., Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym, Toruń 1997.
3. Babiarez S., Dauter B., Gruszczyński B, Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009.
4. Charkiewicz M., Dowód z opinii biegłego do spraw ekonomii, finansów i rachunkowości jako podstawa prawidłowego ustalenia kwoty uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publiczno-prawnej, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2023, nr 2.
5. Dudek T., Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat, Prokuratura i Prawo 2012, nr 11.
6. Duży J., Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku, Prokuratura i Prawo 2014, nr 1,
7. Dzwonkowski H. (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017.
8. Gostyński Z., Odstąpienie od wymierzenia kary jako skazanie w świetle nowej kodyfikacji karnej, Palestra 1998, nr 42/11–12 (491–492).

⁶¹ Patrz M. Charkiewicz, Dowód z opinii biegłego do spraw ekonomii, finansów i rachunkowości jako podstawa prawidłowego ustalenia kwoty uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publiczno-prawnej, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2023, nr 2, s. 21–24.

9. Graczyk B., O niektórych zagadnieniach prejudycjalności w orzecznictwie administracyjnym, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego Nauki Humanistyczno-Społeczne* 1965, nr 38.
10. Grajewska-Kraczkowska H., O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego, *Monitor Podatkowy* 2012, nr 4.
11. Hauser R., Wierzbowski M., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Legalis 2023.
12. Hofmański P., *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego*, Katowice 1988.
13. Kardas P., Łabuda G., Razowski T., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Lex 2023.
14. Korzan K., *Orzeczenia konstytutywne w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 1972.
15. Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011.
16. Łabuda G., Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat, *Prokuratura i Prawo* 2011, nr 3.
17. Modzelewski W., Słomka M. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Legalis 2023.
18. Piątek W., Glosa do wyroku NSA z dnia 25 marca 2013 r., sygn. II GSK 2322/11, *OSP* 2015, nr 9.
19. Radzikowski K., Glosa do wyroku WSA w Gliwicach z dnia 7 grudnia 2007 r., sygn. I SA/GI 566/07, *Monitor Podatkowy* 2009, nr 8.
20. Skoczylas A., Szustakiewicz P (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Legalis 2023.
21. Skorupka J. (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2018.
22. Strzelec D., Zasada dążenia do ustalenia źródeł pochodzenia przychodów (dochodów) a dochody nieujawnione, *Monitor Podatkowy* 2016, nr 4.
23. Wilk J., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018.
24. Zagórski M., *Moc wiążąca prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego*, *Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych* 2021, nr 2.

Binding of criminal courts in tax cases to the findings of financial authorities in the context of the postulate of systemic consistency of the process of applying the law

Abstract

The study was devoted to the issue of the interrelationship between the decisions of state bodies made in relation to the same tax matter, on the grounds of two areas – administrative and criminal. It attempts to determine the boundaries of the mutual binding of the authorities to each other's decisions in the mentioned matter and their normative determinants. To this end, the main "mechanisms of binding" of the results of the activities of the tax authorities with the results of the activities of the bodies of criminal proceedings in tax matters were discussed. In this regard, an analysis was carried out of the provisions of the law and the views expressed in the jurisprudence and literature. An attempt was also made to answer the question of whether and to what extent the examined binding should occur and in what direction it should run, as well as whether the current regulations are sufficient to recognize its existence. The author's de lege ferenda conclusions on the matter have also been made.

Key words

Criminal proceedings, tax proceedings, binding of the authority, binding of the court, prejudicature, tax case.