

O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego

Doc. dr Hanna Gajewska-Kraczkowska*

W artykule omówiono przepis art. 114a KKS dopuszczający zawieszenie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się postępowanie przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, celnymi lub sądami administracyjnymi.

Wprowadzenie

Konstrukcja zawieszania przedawnienia zobowiązania podatkowego zyskała nowy wymiar wraz z wprowadzeniem ustawą z 25.6.2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej i niektórych innych ustaw¹ do Kodeksu karnego skarbowego nowego art. 114a regulującego podstawy zawieszenia postępowania ze względu na prejudykat.

Jest to rzecz niezwykła w historii 39 już nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego (dalej: KKS), gdyż dokonano zmiany w jego przepisach procesowych, które co do zasady nie podlegały dotąd istotnym i pierwotnym modyfikacjom z uwagi na niski poziom autonomiczności postępowania karnego skarbowego.

Przepis ten czyni dopuszczalnym zawieszenie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się postępowanie przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, celnymi lub sądami administracyjnymi.

Z punktu widzenia piśmiennictwa i orzecznictwa karnoprosesowego regulacja ta zaprzecza dotychczasowemu pojmowaniu podstaw zawieszenia postępowania. Obowiązujący art. 22 § 1 KPK, znajdujący na podstawie art. 113 § 1 KKS zastosowanie w postępowaniach karnych skarbowych, zawiera otwarty katalog podstaw zawieszenia, wśród których wymienione są tylko podstawy faktyczne (niemożność ujęcia oskarżonego, długotrwała choroba). W praktyce częstą przyczyną zawieszenia jest także oczekiwanie na wynik zleconej pomocy prawnej zagranicznej lub na opinię biegłych. Nie oznacza to naturalnie, że okoliczności natury prawnej nie mogą stanowić podstawy zawieszenia postępowania. Wymienić tu można choćby art. 11 § 2 KPK, art. 7 ustawy o świadku koronnym czy art. 105 ust. 3 Konstytucji².

Samodzielność jurysdykcyjna

Powszechnie³ natomiast uznaje się, że oczekiwanie na prejudykat, czy to w formie wyroku, czy decyzji administracyjnej, nie daje przesłanek do wydania postanowienia w trybie art. 22 KPK.

Rzecz bowiem w tym, że zgodnie z art. 8 § 1 KPK sąd karny wyposażony jest w atrybut (a także powinność) samodzielności jurysdykcyjnej, co oznacza, że samodzielnie kształtuje faktyczną i prawną podstawę każdego rozstrzygnięcia. Ograniczenia samodzielności jurysdykcyjnej (związanie sądu *meriti* orzeczeniami kształtującymi prawo lub stosunek prawny – art. 8 § 2 KPK) realizują się wyłącznie w przypadku istnienia owych konstytutywnych orzeczeń w dacie orzekania. Innymi słowy, sąd karny nie może ignorować wyroków innych sądów, związanych z materią prowadzonego procesu ani też prawomocnych decyzji administracyjnych, jeśli istnienie ich należy do znamion czynu zabronionego⁴. Takie stanowisko jest w piśmiennictwie bezsporne⁵. Muszą one jednak istnieć albo już w chwili popełnienia czynu (*criminis tempore*), albo zostać wydane w toku postępowania karnego (*tempore litis*). Jednoznacznie tę kwestię rozstrzyga także orzecznictwo SN⁶: *do kate-*

* Autorka jest pracownikiem Wydziału Prawa i Administracji na UW, oraz współpracuje z Kancelarią Domański Zakrzewski Palinka.

¹ Dz.U. Nr 127, poz. 858. Ustawa weszła w życie z dniem 30.7.2010 r.

² Art. 11 § 2 KPK dotyczy zawieszenia postępowania w razie braku prawomocnego orzeczenia kary za inne przestępstwo, gdy zachodzi możliwość umorzenia absorpcyjnego, art. 7 ustawy o świadku koronnym nakazuje zawieszenie postępowania wobec niego do czasu zakończenia procesu przeciwko innym sprawcom, natomiast art. 105 ust. 3 Konstytucji RP dotyczy immunitetu posła i senatora w czasie trwania kadencji Sejmu.

³ Por. Z. Gostyński, *Zawieszenie postępowania*, Warszawa 1994 s. 64; P. Hofmański, *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego*, Katowice 1998 s. 117; J. Kudrelek, *Przyczyny zawieszenia postępowania niewymienione expressis verbis* w art. 22 kodeksu postępowania karnego, *Przegląd Polityczny* Nr 1/2005, s.7.

⁴ Np. wyrok sądu cywilnego orzekający o obowiązku alimentacyjnym w przypadku przestępstwa z art. 209 KK czy decyzja o cofnięciu zezwolenia na broń w przypadku przestępstwa z art. 263 § 2 KK.

⁵ Z. Gostyński, *op.cit.*, s. 62; T. Gardocka, *Prejudycjalność w polskim procesie karnym*, Wyd. UW 1987, s. 43; P. Hofmański, *Samodzielność...*, s. 117, Z. Gostyński, [w:] J. Bratoszewski i in., *Kodeks postępowania karnego*. Komentarz. Warszawa 1998, T. I, s. 179 i n.; P. Hofmański, E. Sadzik, K. Zgryzek, *Kodeks postępowania karnego*. Komentarz. Duże Komentarze Becka, 2011, t. I, s. 228 i n.

⁶ Post. SN z 19.10.2010 r., WZ 45/10, OSNwSK 2010/1/1999, post. SA we Wrocławiu z 20.1.2004 r., II AKz 27/04 OSA 2004/6/38, cytowana teza pochodzi z post. SN z 12.6.2003 r., SNO 30/03.

gorii „inne przyczyny” zawieszenia postępowania nie można zaliczyć kwestii prejudycjalności z jednym wyjątkiem, mianowicie w przypadku przedstawienia przez sąd pytania prawnego Trybunałowi Konstytucyjnemu. W takiej tylko sytuacji rozstrzygnięcie sądu jest uzależnione od prejudykatu. W innych okolicznościach sąd samodzielnie rozstrzyga zagadnienia faktyczne i prawne, zgodnie z obowiązkiem nałożonym przez dyspozycję art. 8 § 1 KPK.

Wykładnia gramatyczna

Wykładnia gramatyczna art. 22 § 1 KPK prowadzi do oczywistego wniosku, że zawieszenie postępowania dopuszczalne jest w przypadku **długotrwałej** przeszkody **uniemożliwiającej** prowadzenie procesu. Zawieszenie jest bowiem odstępstwem od zasady szybkości i koncentracji materiału dowodowego, a ponadto stanowi ryzyko realizacji prawa strony do rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki. W judykaturze wyraziście rysuje się nakaz literalnej i wąskiej interpretacji tego przepisu, a na organie wydającym postanowienie w tym przedmiocie spoczywa obowiązek wykazania, iż z uwagi na zaistnienie określonej przeszkody postępowanie w ogóle nie może być prowadzone⁷.

Artykuł 114a KKS stanowi natomiast, że tylko „utrudnienie” postępowania wystarcza dla wydania postanowienia o zawieszeniu. Nie jest więc wymagane wykazanie, że nie można wydać rozstrzygnięcia, ale wystarczy stwierdzenie, iż nie jest to łatwe. Kryterium dopuszczalności wydania takiego orzeczenia jest więc – w zestawieniu z utrwaloną wykładnią karnoprosesową art. 22 KPK – bardzo rozluźnione.

Artykuł 114 KKS a 22 KPK

Przy analizie art. 114a KKS przez pryzmat wykładni art. 22 KPK warto zwrócić uwagę na jeszcze jedną kwestię: zawieszenie postępowania karnego skarbowego jest dopuszczalne w fazie *in rem*, a więc gdy nie ustalono jeszcze osoby sprawcy.

Wprawdzie w literaturze podnosi się, że wydanie takiego postanowienia na tym etapie dochodzenia lub śledztwa jest możliwe⁸, ale § 220 Regulaminu wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury⁹ nakazuje prokuratorowi przed wydaniem postanowienia (lub jego zatwierdzeniem w przypadku dochodzenia) zbadać, czy zostały zebrane i zabezpieczone wszystkie materiały dowodowe i czy podjęto niezbędne czynności w celu wykrycia i ujęcia podejrzanego. W zasadzie prokurator nie może zatwierdzić postanowienia o zawieszeniu postępowania karnego skarbowego, jeśli organ prowadzący nie dokonał żadnych czynności zmierzających do ustalenia sprawcy. W praktyce zaś art. 114a KKS jest wykorzystywany do wszczęcia i zawieszenia postępowania, zanim w ogóle uprawdopodobniono fakt popełnienia czynu zabronionego

(postępowanie podatkowe lub kontrolne jest dopiero w toku) i nie prowadzono w sprawie żadnych czynności procesowych. Akta sprawy karnej skarbowej ograniczają się do dwóch postanowień: o wszczęciu postępowania i o jego zawieszeniu. Brak w nich jakichkolwiek dowodów, które mogłyby stanowić przedmiot oceny zasadności rozpoczęcia dochodzenia lub śledztwa oraz wykonania czynności zmierzających do ustalenia sprawcy.

Praktyka ta jest w sposób oczywisty sprzeczna z art. 303 KPK wymagającym istnienia **uzasadnionego podejrzenia popełnienia** czynu zabronionego, a więc przepisem mającym walor gwarancyjny w zakresie praw jednostki. Wydaje się, że art. 114a KKS stanowi wygodną dla organów dochodzenia ścieżkę omijającą rygory art. 303 KPK.

Artykuł 114a KKS nie może być analizowany bez osadzenia w przepisach Ordynacji podatkowej (dalej: OrdPU), a konkretnie art. 70 § 6 pkt 1. Wszczęcie postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe ma bowiem nie tylko charakter procesowy, ale także materialnoprawny: wstrzymuje bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego. Uwzględnienie tego aspektu działania art. 114a KKS pozwala na całościową ocenę konstrukcji zbudowanej w obu przepisach.

Wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej zawiesza bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego, to zaś postępowanie można zawiesić z uwagi na oczekiwany prejudykat w postępowaniu przed organami podatkowymi, celnymi, sądami administracyjnymi i organami kontroli skarbowej.

Wszczynając postępowanie karne skarbowe, eliminuje się *de facto* przepisy OrdPU przewidujące przedawnienie zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 1 i pkt 2).

Artykuł 114a KKS eliminuje także stosowanie art. 44 § 2 tejże ustawy, który stanowi, iż karalność przestępstwa skarbowego, polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, ustaje, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności.

Zonglując wskazanymi przepisami KKS i OrdPU, łatwo doprowadzić do sytuacji, w której nie przedawnia się zobowiązanie i nie przedawnia się delikt, ponieważ wszczęto postępowanie karne i zawieszono je na czas niedający się przewidzieć. Można tylko powtórzyć za G. Łabudą, iż art. 44 § 2 KKS staje się w tej sytuacji pustym ozdobnikiem, cała zaś konstrukcja stanowi „podwójne zapętlenie” biegu przedawnienia¹⁰.

⁷ Post. SN z 10.11.2009 r., WZ 47/09, OSNKW 2010/3/29; wyrok SA w Krakowie z 1.7.1997 r., II AKr 107/97 niepubl.; wyrok SA w Krakowie z 12.12.1997 r., II AKr 243/97, KZS 1998/4–5/57.

⁸ Z. Gostyński, *op.cit.*, s. 81, odmiennie J. Kudrelek, Zawieszenie postępowania w poszczególnych stadiach procesu karnego, Przegląd Policyjny Nr 2/2005, s. 46.

⁹ Rozp. Min. Spr. z 24.3.2010 r. (Dz.U. z 2010 r. Nr 49, poz. 296).

¹⁰ G. Łabuda, Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat, Prok. i Pr. Nr 3/2011, s. 81 oraz *tenże*, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Warszawa 2010, s. 462.

Fakt zawieszenia postępowania karnego skarbowego w fazie *in rem* (w toku postępowania kontrolnego lub podatkowego) pozostaje niejawnym dla podatnika, gdyż nie ma on statusu podejrzanego. Nie ma więc żadnej wiedzy o tym, że wszczęto sprawę karną, nie ma żadnych możliwości przygotowania obrony, nie może składać zażaleń. Z pozoru nie dzieje mu się krzywda, gdyż w czasie zawieszenia postępowania przedawnienie karalności na podstawie art. 44 § 1 KKS biegnie. Jednak – jak wskazano wcześniej – skoro przerwano bieg przedawnienia zobowiązania publicznoprawnego, to pozbawiony on jest (o czym nie wie) dobrodziejstwa przedawnienia karalności na podstawie art. 44 § 2 KKS.

Wydaje się zresztą, że utrzymywanie statusu *in rem* nie zawsze bywa usprawiedliwione. W postępowaniu podatkowym wiadome jest, kto reprezentuje podatnika i ponosić będzie ewentualną odpowiedzialność karną z tytułu uszczuplenia czy narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Instrumentem pozwalającym na wytypowanie podejrzanego jest art. 9 § 3 KKS, który stanowi, że osoba zajmująca się sprawami finansowymi danego podmiotu odpowiada jak sprawca.

Powstaje pytanie, czemu ma służyć wprowadzenie do KKS analizowanego przepisu art. 114a. Nie ulega chyba wątpliwości, że celem jest tu ochrona fiskalnych interesów państwa. Ochrona, dodajmy, polegająca na udaremnieniu przedawnienia zobowiązań podatkowych ponad okres przewidzianych (gwarantowanych?) ustawą 5 lat. Skutek ten następuje również wtedy, gdy postępowanie karne skarbowe umorzono z braku cech przestępstwa lub wykroczenia. Norma karnoprosesowa została tu potraktowana w sposób całkowicie instrumentalny, a nawet, rzec by można, arogancki.

Zastrzeżenia co do konstytucyjności samej regulacji zawieszania przedawnienia zobowiązań podatkowych w art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU przedstawił B. Banaszak¹¹. Autor słusznie wskazał, że przepis ten jest niezgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa (art. 2 Konstytucji RP) poprzez dopuszczenie zawieszania terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bez nałożenia na organ skarbowy obowiązku poinformowania obywatela o wszczęciu postępowania karnego skarbowego w przedmiocie tego zobowiązania. Podatnik w dobrej wierze podejmuje decyzje finansowe, zakładając, że nie ciąży na nim już danina publicznoprawna, po czym okazuje się, że bez jego wiedzy termin przedawnienia został przerwany i spoczywa. Drugim argumentem, przemawiającym za tezą o sprzeczności wskazanej regulacji z zasadą zaufania jest, zdaniem B. Banaszaka, okoliczność, że obywatel nie posiada żadnego środka ochrony swoich praw w sytuacji, gdy zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU rodzi dla niego oczywiście niekorzystne skutki prawne. Wreszcie, jak wywodzi Autor, przepis ten narusza ujętą w art. 20 Konstytucji RP zasadę wolności gospodarczej poprzez dopuszczenie do „zaskakiwania” przedsiębiorcy istnieniem zobowiązania podatkowego mimo upływu 5-letniego terminu przedaw-

nienia, co może narażać na szwank jego plany gospodarcze i interesy majątkowe.

Artykuł 114a KKS, przepis spełniający funkcję procesowego „wehikułu” dla wstrzymania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, także budzi zasadnicze wątpliwości co do poprawności legislacyjnej.

Przede wszystkim podnieść wypada kwestię zgodności art. 114a KKS z zasadą przyzwoitej legislacji, mającą w świetle art. 2 Konstytucji RP charakter gwarancyjny¹². W orzeczeniu K 9/95¹³ Trybunał Konstytucyjny wskazał, że chociaż bezpieczeństwo prawne jednostki pozostawać może w kolizji z innymi wartościami, to *prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm, traktując je jako instrument do osiągania stale to innych celów, które sam sobie dowolnie wyznacza*. Sprzeczność z Konstytucją pojawia się, gdy *konstrukcja prawna (...) rażąco osłabia zaufanie obywatela do prawa, nie rekompensując tego skutku konieczną ochroną innych, konstytucyjnie uznawanych wartości*¹⁴. Jak słusznie podnosi L. Garlicki, rzecz w tym, aby stanowić prawo w taki sposób, by nie stało się ono swoistą pułapką dla obywatela¹⁵.

Artykuł 114a KKS nie spełnia tego kryterium. Unikając zbędnych powtórzeń, wskażę tylko, że przepis ten w istocie rzeczy sprzyja wszczynaniu postępowań karnych skarbowych bez dostatecznej podstawy faktycznej w celu wywołania wstrzymania biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych, skutecznego nawet wtedy, gdy postępowanie to nie dostarczy żadnych przesłanek do postawienia w przyszłości komukolwiek zarzutu. Dzieje się to w warunkach pełnej dyskrecjonalności: kontrolowany podatnik nie uzyskuje żadnej informacji od organu skarbowego o zagrożeniu, które staje się jego udziałem.

Z art. 2 Konstytucji RP wywodzi się także zasada sprawiedliwości proceduralnej. Znajduje ona zakotwiczenie w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, poręczającym prawo do sprawiedliwego i rzetelnego procesu¹⁶. Wśród elementów gwarantujących osiągnięcie tego standardu postępowania wymienia się m.in. możliwość bycia wysłuchanym (przedstawienia swoich racji) oraz przewidywalność działań organów procesowych. I w tym kontekście konstytucyjnym art. 114a KKS wydaje się wadliwy.

Zasadę rzetelnego procesu, sformułowaną na podstawie art. 6 Konwencji Europejskiej, składową „sprawiedliwości proceduralnej” narusza także, w moim przekonaniu, „podwójne” zainteresowanie organu skarbowego wszczę-

¹¹ B. Banaszak, O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszania przedawnienia zobowiązań podatkowych, ZNSA Nr 1 (34)/2011, s. 11–18.

¹² Por. T. Zalasinski, Zasada poprawnej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2008; P. Wiliński, Proces karny w świetle Konstytucji, Warszawa 2011, s. 83–86.

¹³ Orzeczenie z 31.1.1995 r., OTK Nr 1/1996, poz. 2.

¹⁴ Tamże.

¹⁵ L. Garlicki, Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu, Warszawa 2009, s. 63.

¹⁶ Wyroki TK z: 16.1.2006 r., SK 30/05, OTK-A Nr 1/2006, poz. 2; 15.4.2008 r., P 26/06, OTK-A Nr 3, poz. 42; 1.7.2008 r., SK 40/07, OTK-A Nr 6/2008, poz. 101.

ciem postępowania karnego. Kombinacja art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU z art. 114a powoduje bowiem, że organ postępowania przygotowawczego (UKS) jest zainteresowany wszczęciem postępowania nie (lub nie tylko) z powodu podejrzenia popełnienia przestępstwa, ale przede wszystkim w celu uchronienia interesów fiskusa przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Cel ten zostaje osiągnięty nawet w przypadku umorzenia, a więc art. 114a KKS staje się prostym narzędziem służącym przedłużeniu terminu przedawnienia ściągania danin. Zastosowanie tego przepisu pozwala w konsekwencji na rozciąganie ustawowych terminów dochodzenia roszczeń, co narusza pewność obrotu prawnego, a także sprzyja opieszałości organów państwa. To „pozakarne” zainteresowanie organów sprzyja istniejącej praktyce wszczynania postępowań karnych skarbowych „na wszelki wypadek”, w oderwaniu od elementarnego standardu uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa. Sprzyja także nieuzasadnionemu przedłużaniu fazy *in rem* postępowania karnego, co w orzecznictwie Trybunału Sztasburskiego uznawane jest za naruszenie art. 6 Konwencji. W orzeczeniu *Serves przeciwko Francji*¹⁷ znaleźć można też, że celowe wstrzymywanie skierowania postępowania na ściganie konkretnej osoby w sytuacji, gdy z okoliczności sprawy wynika, że może ona uzyskać status podejrzanego, jest manipulacją ze strony organów ścigania i narusza zasadę rzetelności procesu.

I – *last but not least* – zgodzić się wypada z G. Łabudą¹⁸, że przy stosowaniu art. 114a KKS mamy do czynienia z naruszeniem prawa strony do rozstrzygnięcia sprawy karnej skarbowej w rozsądnym terminie. Realizacja tego prawa gwarantowana jest w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, art. 6 Konwencji Europejskiej oraz stanowi jeden z celów w postępowaniu karnym skarbowym (*arg. ex art. 113 KKS*

i art. 2 § 1 pkt 4 KPK). Nieuzasadniona zwłoka powinna być oceniana w aspekcie tych przepisów jako naruszenie prawa do sądu¹⁹. Zważywszy bowiem na samodzielność jurysdykcyjną sądu karnego w zakresie rozstrzygania kwestii faktycznych i prawnych, dopuszczane przez art. 114a KKS oczekiwanie na prejudykat kwalifikuje się jako pozbawiona prawnego usprawiedliwienia przewlekłość postępowania.

Podsumowanie

Ustawodawca, wprowadzając art. 114a do KKS, dopuścił się, moim zdaniem, grzechu jurydycznej arogancji. Stworzył konstrukcję normatywną, której zgodność z Konstytucją RP budzi poważne zastrzeżenia, spowodował istotny dysonans pomiędzy regulacją procesową zawartą w KPK i KKS a ponadto zredukował rolę sądu karnego do pozycji „konsumenta” ustaleń służb podległych Ministrowi Finansów. Ochrona fiskalnych interesów²⁰ Skarbu Państwa takiego stylu legislacji nie usprawiedliwia.

¹⁷ Wyr. ETPCz z 20.10.1997 r., powołuję za: L. Garlicki (red.), Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, Komentarz do artykułów 1–18, Warszawa 2010, T. I, s. 278. Szersze omówienie tego judykatu [w:] M.A. Nowicki, Europejski Trybunał Praw Człowieka, T. I, Zakamycze 2001, s. 596–599.

¹⁸ G. Łabuda, Zawieszenie..., s. 82.

¹⁹ P. Wiliński, Proces..., s. 130 i powołane tam orzecznictwo TK.

²⁰ Art. 114 KKS stanowi, iż celem postępowania karnego skarbowego jest m.in. wyrównanie uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu.



beck.pl
Wydawnictwo C.H. BECK



www.beck.pl