

Bartosz Łukowiak  
*Uniwersytet Wrocławski*  
*Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii*  
ORCID: [0000-0003-3993-2182](https://orcid.org/0000-0003-3993-2182)

## Głosa do postanowienia Sądu Apelacyjnego w Lublinie z 17 czerwca 2009 r., II AKz 334/09

Commentary to the judgment of the Court of Appeal in Lublin  
of June 17, 2009, II AKz 334/09

### Streszczenie

W komentowanym orzeczeniu Sąd Apelacyjny w Lublinie stanął na stanowisku, zgodnie z którym decyzje organów podatkowych należy traktować jako rozstrzygnięcia „kształtujące stosunek prawny” w rozumieniu art. 8 § 2 k.p.k. Zdaniem sądu przemawia za tym fakt, że decyzje organów podatkowych mają decydujące znaczenie dla ustalenia istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego, a także rodzą po stronie podatnika określone skutki finansowe, jak również to, że zapadają w trybie odrębnych przepisów, które przewidują możliwość ich instancyjnej kontroli (w tym w drodze nadzwyczajnych środków zaskarżenia). W niniejszej pracy Autor przedstawia argumenty na rzecz uznania tego stanowiska za błędne i analizuje skomplikowaną kwestię mocy dowodowej decyzji podatkowej w postępowaniu w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. W pracy zawarto również ogólne uwagi na temat możliwości związania sądu w procesie karnym decyzją administracyjną lub orzeczeniem sądu administracyjnego, wskazując przykłady i warunki takiego związania, a także przyczyny błędnego interpretowania art. 8 § 2 k.p.k. i stanowiska wyrażane w tej kwestii przez przedstawicieli doktryny procesu karnego.

### Słowa kluczowe

samodzielność jurysdykcyjna, postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, decyzja administracyjna, obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, proces karny, prawo karne skarbowe, prawo podatkowe

### Abstract

In the commented judgment, the Court of Appeal in Lublin took the view that the decisions of tax authorities should be treated as resolutions “establishing legal relationship” within the meaning of Article 8, § 2 of the Code of Criminal Procedure. According to the court, the decision of the tax administration is decisive for determining the existence and amount of tax liability, and also gives the taxpayer certain financial consequences, as well as the fact that they are passed under separate rules that provide for the possibility of their instance control (including extraordinary measures of appeal). In this study, the Author presents arguments for the recognition of this position as erroneous and analyzes the complex issue of the evidential value of the tax decision in the proceedings in fiscal offenses and fiscal misdemeanour cases. The work also includes general comments on the possibility of binding criminal court with admin-

istrative decision or administrative court judgment, indicating examples and conditions of such binding, as well as the reasons for misinterpreting Article 8, § 2 of the Code of Criminal Procedure and positions expressed in this matter by representatives of the criminal proceedings doctrine.

### Keywords

independence of jurisdiction, proceedings in fiscal offenses and fiscal misdemeanour cases, administrative decision, tax liability, tax obligation, criminal proceedings, fiscal penal law, tax law

## Teza

„Skoro decyzje organów podatkowych mają decydujące znaczenie dla ustalenia istnienia zobowiązania podatkowego czy jego wysokości, rodzą po stronie podatnika określone skutki finansowe, zapadają w trybie odrębnych przepisów, przewidujących ich instancyjną kontrolę, w tym nadzwyczajny środek zaskarżenia, to należy je potraktować jako rozstrzygnięcie «kształtujące stosunek prawny» w rozumieniu art. 8 § 2 k.p.k.”<sup>1</sup>

## 1. Wstęp

Komentowane orzeczenie zapadło na gruncie stanu faktycznego, w którym oskarżony został uznany za winnego tego, że składając zeznanie dotyczące osiągniętego przez prowadzoną przez siebie spółkę dochodu, podał w nim nieprawdę, w ten sposób, że zaniżył wysokość należnego od niej podatku dochodowego, narażając przez to Skarb Państwa na uszczuplenie należności publicznoprawnej, tj. dopuścił się przestępstwa skarbowego określonego w art. 56 § 2 w zw. z art. 9 § 3 Kodeksu karnego skarbowego<sup>2</sup>. Wyrok w tej sprawie został oparty na wydanej przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Lublinie decyzji stwierdzającej istnienie po stronie spółki oskarżonego zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (tzw. decyzji wymiarowej<sup>3</sup>), która to decyzja – jak wskazał sąd *meriti* – była „[...] podstawą dla ustalenia, czy nastąpiło zdarzenie faktyczne, z którym ustawa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego, a zatem ma istotne znaczenie w postępowaniu karnym skarbowym [...]”.

Sytuacja zmieniła się, kiedy – już po uprawomocnieniu się skazującego wyroku nakazowego – sąd administracyjny rozpoznający skargę od przedmiotowej decyzji wymiarowej zakwestionował jej zgodność z prawem. Doprowadziło to do jej uchylenia i określenia zobowiązania podatkowego przedmiotowej spółki na kwotę wykazaną pier-

---

<sup>1</sup> OSA 2010, Nr 8, poz. 39, s. 14.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2018 r., poz. 1958 z późn. zm.), dalej k.k.s.

<sup>3</sup> Pod pojęciem tym w doktrynie prawa podatkowego rozumie się decyzję przekształcającą obowiązek podatkowy w zobowiązanie podatkowe; zob. H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2013, s. 217.

wotnie w deklaracji podatkowej sporządzonej przez skazanego, w związku z czym jego obrońca złożył do Sądu Okręgowego w Lublinie wniosek o wznowienie postępowania z uwagi na ujawnienie dowodu wskazującego na to, że skazany nie popełnił przypisanego mu przestępstwa skarbowego. Wniosek ten nie został uwzględniony przez sąd I instancji. Rozpatrując zażalenie na postanowienie sądu *a quo*, Sąd Apelacyjny w Lublinie wydał glosowane orzeczenie, w którym w całości uwzględnił twierdzenia obrońcy skazanego i postanowił wznowić pierwotne postępowanie z uwagi na wydanie przez organ podatkowy nowej decyzji wymiarowej, w której – zgodnie z zapatrywaniami sądu administracyjnego – uznano sporządzoną przez skazanego deklarację podatkową za prawidłową.

Odnosząc się do przedstawionej wyżej tezy, należy uznać, że jest ona oparta na dwóch błędnych założeniach, zgodnie z którymi:

- 1) jednym ze znamion przestępstwa skarbowego stypizowanego w art. 56 § 1–3 k.k.s. jest zachowanie się sprawcy wbrew decyzji wymiarowej, podczas gdy w rzeczywistości karalność uzależniona jest wyłącznie od zachowania się przez sprawcę wbrew przepisom ustawy podatkowej, a także
- 2) wskazane w art. 8 § 2 Kodeksu postępowania karnego<sup>4</sup> rozstrzygnięcia są jedynymi ograniczającymi samodzielność jurysdykcyjną sądu karnego, podczas gdy w rzeczywistości ograniczenia takie mogą wynikać również z przepisów szczególnych.

Prawidłowe odniesienie się do *stricte* procesowej kwestii samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego (pkt 2) wymaga wcześniejszego rozważenia materialnoprawnej problematyki przestępstwa skarbowego, o którym mowa w art. 56 § 1–3 k.k.s., zwanego powszechnie oszustwem podatkowym<sup>5</sup> (pkt 1), w związku z czym dalsze rozważania przeprowadzone zostaną w takiej właśnie kolejności.

## 2. Oszustwo podatkowe

Zgodnie z art. 4 Ordynacji podatkowej<sup>6</sup> obowiązkiem podatkowym jest wynikająca wprost z ustawy podatkowej i jeszcze nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tej ustawie<sup>7</sup>. Z kolei za zobowiązanie podatkowe art. 5 o.p. nakazuje uznawać wynikające

---

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2018 r., poz. 1987 i 2399 oraz z 2019 r., poz. 150, 771 i 1467), dalej k.p.k.

<sup>5</sup> Tak np. F. Prusak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II (art. 54-191)*, Kraków 2006, s. 79; dawniej odmiennie: P. Kardas, G. Łabuda, *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2003, nr 3, s. 61.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800 z późn. zm.), dalej o.p.

<sup>7</sup> Konieczność odwoływania się do znaczenia „obowiązku podatkowego”, które nadano mu na gruncie prawa podatkowego, wynika wprost z treści art. 53 § 30 *in principio* k.k.s.; zob. uchwała SN z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, nr 9-10, poz. 75.

z obowiązku podatkowego (tzn. wtórne wobec niego i „już skonkretyzowane”<sup>8</sup>) zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa albo jednostki samorządu terytorialnego podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego, które to zobowiązanie może powstać bądź z mocy konstytucyjnej decyzji organu podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.), bądź też z mocy samej ustawy (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.), czyli bez potrzeby konkretyzacji obowiązku w drodze decyzji wymiarowej<sup>9</sup>, niemniej i w tym ostatnim przypadku wyłącznie w razie powstania obowiązku podatkowego (choćby oba powstały w tym samym momencie)<sup>10</sup>.

Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie z zakresu prawa karnego skarbowego wskazuje się, że przedmiotem ochrony przestępstwa oszustwa podatkowego jest obowiązek podatkowy, a nie zobowiązanie podatkowe<sup>11</sup>. Wynika to zresztą wprost również z samego oznaczenia rozdziału 6, w którym art. 56 k.k.s. został umieszczony. Skoro więc przyjmujemy, że przedmiotem ochrony jest w danym przypadku wyłącznie obowiązek podatkowy<sup>12</sup>, to tym samym ustalenie przez sąd karny naruszenia przez sprawcę takiego – istniejącego *tempore criminis* – obowiązku (choćby nieskonkretyzowanego jeszcze w drodze jakichkolwiek działań organu podatkowego) jest warunkiem koniecznym, ale i wystarczającym, do przypisania sprawcy wypełnienia znamienia przedmiotu przestępstwa oszustwa podatkowego. Do naruszenia opisywanej normy sankcjonowanej dochodzi zatem bez względu na fakt ewentualnego stwierdzenia takiego naruszenia przez organ podatkowy czy sąd administracyjny, w związku z czym sąd *ad quem* błędnie powiązał kwestię odpowiedzialności karnej z prawidłowością określenia zobowiązania podatkowego.

<sup>8</sup> Zob. przypis 3; podobnie P. Borszowski, [w:] *idem* (red.), *Prawo podatkowe z kuzamami i pytaniami*, Warszawa 2018, s. 72.

<sup>9</sup> Warto wskazać, że definicje obowiązku i zobowiązania podatkowego są w doktrynie prawa podatkowego dość powszechnie poddawane słusznej krytyce; wskazuje się np., że „Ta powinność zatem, czyli obowiązek [podatkowy – przyp. B.Ł.], jak kto woli, ponieważ to jest to samo, w rzeczywistości nie istnieje. Jeśli bowiem nie jest skonkretyzowana, to nie wiadomo, jaka to jest powinność (obowiązek). Jeśli tak, to logicznie należy przyjąć, że powinność ta nie istnieje. Jesteśmy bowiem w stanie zastosować się do powinności skonkretyzowanej [...]. Z nieskonkretyzowanej powinności zapłaty, jaką jest obowiązek podatkowy, ma w świetle art. 5 wynikać zobowiązanie. Ustaliliśmy wyżej, że obowiązek zapłaty nieskonkretyzowany nie może istnieć. Tymczasem ustawodawca nakazuje nam wierzyć, że zobowiązanie wynika z niczego, czyli z obowiązku podatkowego” (H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski, *op. cit.*, s. 46–47).

<sup>10</sup> Szerzej na temat sposobów powstawania zobowiązań podatkowych zob. P. Borszowski, *op. cit.*, s. 76.

<sup>11</sup> P. Kardas, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017, s. 637; I. Zgoliński, [w:] *idem* (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 376; postanowienie SN z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSNwSK 2004, nr 1, poz. 435.

<sup>12</sup> Poza zakresem niniejszych rozważań pozostawiono kwestię związaną ze – skądinąd słusznym – twierdzeniem, jakoby przedmiotem ochrony przestępstwa oszustwa podatkowego było również mienie Skarbu Państwa, Unii Europejskiej i jednostek samorządu terytorialnego; tak P. Kardas, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski (red.), *Kodeks...*, s. 638; podobnie wyrok NSA z dnia 12 października 2010 r., II OSK 1574/09, Legalis.

### 3. Związanie sądu karnego decyzją administracyjną

Należy zgodzić się z Sądem Apelacyjnym w Lublinie, że wydanie decyzji administracyjnej może w określonych przypadkach wyłączać (lub ograniczać) samodzielność jurysdykcyjną sądu karnego. Jednakże podstawą takiego związania nie jest – jak twierdzi ten sąd – interpretowany rozszerzająco art. 8 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.<sup>13</sup> *Expressis verbis* ogranicza on przecież zakres tego związania wyłącznie do decyzji sądowych, a zatem w myśl reguły interpretacyjnej *exceptiones non sunt extendendae* nie można – bez dostatecznego powodu – rozciągać go na rozstrzygnięcia innych jeszcze podmiotów<sup>14</sup>. Jak słusznie przyjął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 1 grudnia 1998 r.: „Odstępstwa od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego nie zostały ograniczone jedynie do wypadku wskazanego w art. 4 § 2 Kodeksu postępowania karnego<sup>15</sup> z 1969 r. [obecnie art. 8 § 2 k.p.k. – przyp. B.Ł.]. Mogą one bowiem wynikać także z innych postanowień ustawy, przy czym dotyczy to zarówno kodeksu postępowania karnego, jak też innych aktów normatywnych o randze ustawy”<sup>16</sup>. Należy jednak odróżnić sytuacje, w których z mocy wyraźnego brzmienia przepisu prawa materialnego (np. art. 263 § 1 Kodeksu karnego<sup>17</sup>, art. 180a k.k.<sup>18</sup>, art. 106c § 1 k.k.s.<sup>19</sup> i art. 107 § 1 k.k.s.<sup>20</sup>) lub procesowego (np. art. 179 § 1 *in fine* k.p.k.<sup>21</sup> i art. 607s § 1 k.p.k.<sup>22</sup>) sąd karny jest

<sup>13</sup> Za taką rozszerzającą wykładnią jeszcze na gruncie poprzedniego stanu prawnego opowiadał się m.in. W. Daszkiewicz, *Proces karny. Część ogólna. Tom I*, Toruń 1976, s. 214.

<sup>14</sup> A. Murzynowski, *Istota i zasady procesu karnego*, wyd. 3, Warszawa 1994, s. 305.

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 13, poz. 96 z późn. zm.).

<sup>16</sup> IV KKN 492/97, OSNKW 1999, nr 1-2, poz. 5, s. 26; odmiennie SA w Krakowie w postanowieniu z dnia 19 lutego 2015 r., II AKz 15/15, KZS 2015, nr 3, poz. 63, który opowiedział się za ograniczeniem związania sądu karnego wyłącznie do konstytucyjnych rozstrzygnięć sądu cywilnego, zaś aprobując SA w Lublinie w wyroku z dnia 21 lutego 2008 r., II AKa 6/08, KZS 2008, nr 6, poz. 77; A. Sakowicz, [w:] *idem* (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, wyd. 7, Warszawa 2016, s. 52 oraz M. Wąsek-Wiaderek, *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego wobec kompetencji Trybunału Konstytucyjnego i trybunałów europejskich*, Lublin 2012, s. 181.

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 2018 r., poz. 1600 i 2077), dalej k.k. Przepis ten uzależnia karalność czynu od braku istnienia zezwolenia na posiadanie broni palnej lub amunicji; zob. postanowienie SN z dnia 9 listopada 2001 r., V KKN 273/01, „Prokuratura i Prawo” 2002, nr 4, poz. 5.

<sup>18</sup> Przepis ten uzależnia karalność czynu od wydania przez właściwy organ decyzji o cofnięciu uprawnień do kierowania pojazdami.

<sup>19</sup> Regulacja ta wprowadza typizację dokonywania rozliczeń pieniężnych w obrocie dewizowym z ograniczą bez wymaganego zezwolenia lub wbrew warunkom tego zezwolenia.

<sup>20</sup> Przepis ten stanowi źródło karalności urządzania lub prowadzenia gier losowych, gier na automacie lub zakładów wzajemnych wbrew warunkom koncesji lub zezwolenia.

<sup>21</sup> We wskazanym przypadku sąd karny jest związany decyzją uprawnionego organu przełożonego w przedmiocie zwolnienia danej osoby od zachowania w tajemnicy informacji niejawnych o klauzuli tajności „tajne” lub „ściśle tajne”; zob. P. Hofmański, *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego*, Katowice 1988, s. 185.

<sup>22</sup> W przepisie tym chodzi o związanie sądu decyzją właściwego organu o przyznaniu obywatelstwa polskiego lub prawa azylu, której istnienie stanowi negatywną przesłankę wykonania europejskiego nakazu aresztowania wydanego w celu wykonania w Polsce kary pozbawienia wolności lub środka polegającego na pozbawieniu wolności bez zgody osoby, której ten nakaz dotyczy.

w określonym zakresie związany treścią decyzji administracyjnej, od sytuacji, w których dana kwestia jedynie pozostaje w zakresie kognicji zarówno organów wydających takie decyzje (w tym również organów skarbowych), jak i sądów karnych, przy czym rozstrzygnięcia tych pierwszych w żaden sposób nie wiążą tych drugich w zakresie rozstrzygnięcia o jakiegokolwiek kwestii faktycznej bądź prawnej<sup>23</sup>.

Jak już ustalono, do znamion oszustwa podatkowego należy wyłącznie istnienie wynikającego wprost z ustawy obowiązku podatkowego, w związku z czym opisany w komentowanym postanowieniu stan faktyczny trzeba bezsprzecznie zaliczyć do drugiej z opisanych wyżej grup sytuacji. W konsekwencji należy przyjąć, że ustalenie przez organ podatkowy istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego nie stanowi dla sądu karnego tzw. kwestii prejudycjalnej<sup>24</sup>. Stąd też przypisywanie przez sąd *ad quem* ustaleniom decyzji wymiarowej jakiegokolwiek mocy wiążącej w procesie karnym jawi się jako istotne naruszenie wyrażonej w art. 8 § 1 k.p.k. zasady samodzielności jurysdykcyjnej, jak również zasady bezpośredniości, a pośrednio także zasady prawdy materialnej (art. 2 § 2 k.p.k.)<sup>25</sup>. Uznanie za Sądem Apelacyjnym w Lublinie wiążącego charakteru decyzji podatkowych skutkowałoby iluzorycznością większości gwarancji przyznanych jednostce w procesie karnym i uznaniem ich za pełniące co najwyżej funkcję ornamentacyjną, skoro niemal wszystkie miarodajne dla ostatecznego wyniku procesu ustalenia zapadałyby już przecież w prowadzonym wcześniej postępowaniu podatkowym, w którym – co warto podkreślić – standard ochrony strony jest bez wątpienia znacząco niższy od standardu ochrony oskarżonego w procesie karnym<sup>26</sup>.

Argumentem na rzecz związania sądu karnego decyzjami organów podatkowych nie może być też wyraźnie zaakcentowana przez sąd *ad quem* okoliczność, że w postępowaniu podatkowym istnieje szereg mechanizmów (w tym m.in. nadzwyczajne środki zażalenia), mających gwarantować rzetelność wydanej finalnie decyzji<sup>27</sup>. Warto bowiem zauważyć, że strona może z różnych powodów nie być w stanie lub też nie chce skorzystać z tych mechanizmów, kierując się przy podejmowaniu takiej decyzji wyłącznie kalkulacją o charakterze czysto finansowym bądź też niechęcią do długotrwałego zwykle zaangażowania się w proces kontroli decyzji podatkowej, przez co konkretne rozstrzy-

<sup>23</sup> P. Hofmański, *Samodzielność...*, s. 183.

<sup>24</sup> Szerzej na temat pojęcia prejudycjalności P. Hofmański, *Kilka uwag na temat prejudycjalności w polskim procesie karnym*, „Państwo i Prawo” 1988, nr 11, s. 102–107.

<sup>25</sup> Tak trafnie SA w Lublinie w wyroku z dnia 23 grudnia 2009 r., II AKa 152/09, KZS 2010, nr 4, poz. 45; tak też W. Grzeszczyk, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, wyd. 10, Warszawa 2014, s. 29.

<sup>26</sup> J. Duży obrazowo opisał to w ten sposób, że przyjęcie podobnego poglądu ograniczałoby rolę aktu oskarżenia do swoistej kalki decyzji podatkowej na gruncie prawa karnego, a wyrok skazujący do zatwierdzenia tej decyzji (J. Duży, *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczanie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013, s. 177).

<sup>27</sup> Podobnie na gruncie poprzedniego stanu prawnego T. Gardocka, *Prejudycjalność w polskim procesie karnym*, Warszawa 1987, s. 154–158; krytycznie do tego stanowiska m.in. J. Duży, *op. cit.*, s. 171.

gnięcie nie zostanie nigdy poddane kontroli niezależnego sądu administracyjnego. W sytuacji takiej nie można tej stronie (a przyszedłemu oskarżonemu) postawić zarzutu, że dobrowolnie zrezygnowała z gwarantowanych jej środków prawnych, niejako godząc się w ten sposób na wszelkie wynikające z tego konsekwencje. Nie mogła ona jednak wiedzieć, że niewykorzystanie wszelkich środków zaskarżenia rzutować będzie w przyszłości również na możliwość przypisania jej odpowiedzialności karnoskarbowej.

#### 4. Związanie sądu karnego rozstrzygnięciem sądu administracyjnego

Co ciekawe, w uzasadnieniu głosowanego orzeczenia wskazano, że to wydanie kolejnej decyzji wymiarowej (i tylko to zdarzenie) stanowiło okoliczność uzasadniającą wznowienie postępowania karnego, nie odnosząc się bezpośrednio do kwestii wpływu, jaki miało w tym zakresie wydanie przez sąd administracyjny wyroku o uchyleniu decyzji organu podatkowego. Omawiane rozstrzygnięcie było przecież zarówno rozstrzygnięciem sądowym, jak i rozstrzygnięciem kształtującym (ściślej: zmieniającym<sup>28</sup>) stosunek prawny zobowiązania podatkowego<sup>29</sup>, przez co pozwalało sądowi *ad quem* na wydanie orzeczenia o zasadniczo tożsamej treści, a jednocześnie na niewychodzenie poza granice wykładni językowej art. 8 § 2 k.p.k. Stanowisko takie byłoby z pewnością bardziej racjonalne, ale w rzeczywistości jedynie „mniej błędne”. W opisywanym stanie faktycznym wyrok sądu karnego zapadł wcześniej niż wyrok sądu administracyjnego. Sąd karny nie był zatem związany również zapadłym później orzeczeniem sądu administracyjnego, jako że – jak powszechnie przyjmuje się w doktrynie – związanie, o którym mowa w art. 8 § 2 k.p.k., dotyczy wyłącznie tych sytuacji, w których mające wiązać rozstrzygnięcie innego organu istniało już w chwili wyrokowania przez sąd karny<sup>30</sup>, podczas gdy wszelkie orzeczenia wydane po tej chwili nie mogą wpływać na ocenę poprawności wyroku skazującego.

Jedynie na marginesie warto wskazać na wadliwość rozstrzygnięcia sądu administracyjnego, który pomimo istnienia w chwili orzekania prawomocnego wyroku nakazo-

---

<sup>28</sup> Za orzeczenia konstytucyjne uznaje się w judykaturze również orzeczenia, które wywołują skutek prawotwórczy w postaci całkowitej lub częściowej zmiany dotychczasowego stanu rzeczy, a nie jedynie orzeczenia tworzące taki stan; zob. wyrok SA we Wrocławiu z dnia 7 sierpnia 2013 r., II AKa 206/13, *Legalis*.

<sup>29</sup> Odmienne K. Marszał, zdaniem którego niemożność przypisania wyrokom sądów administracyjnych uchylającym decyzję administracyjną charakteru konstytucyjnego wynika z faktu, że nie są one orzeczeniami kończącymi postępowanie w sprawie (K. Marszał, *Proces karny. Zagadnienie ogólne*, Katowice 2008, s. 169).

<sup>30</sup> P. Hofmański, *Samodzielność...*, s. 248–249; K. Marszał, *op. cit.*, s. 167; Por. rozważania M. Wąsek-Wiaderek, która wskazuje, że drugim źródłem ograniczenia samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego jest sytuacja, w której wyłączną kompetencję w zakresie rozstrzygania danego kwestii posiada organ inny niż sąd karny. W sytuacji takiej nie ma znaczenia, czy orzeczenie tego innego organu zapadło wcześniej niż orzeczenie sądu karnego, ani też to, czy orzeczenie takie w ogóle zapadło (M. Wąsek-Wiaderek, *op. cit.*, s. 179).

wego dokonał ustaleń sprzecznych z tym wyrokiem, przez co naruszył art. 11 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>31</sup>, zgodnie z którym ustalenia wydane go w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny<sup>32</sup>. Ocena tego rozstrzygnięcia nie jest jednak przedmiotem tej pracy.

## 5. Podsumowanie

Analiza bogatego orzecznictwa dotyczącego samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego w odniesieniu do rozstrzygnięć organów podatkowych wskazuje, że komentowane orzeczenie – pomimo jego oczywistej błędności – nie może dziwić<sup>33</sup>, a to z uwagi na fakt, że wskazana problematyka jest źródłem wielu wątpliwości i wynikających z tego licznych rozbieżności w orzecznictwie sądów powszechnych<sup>34</sup>. Problem ten nie został ostatecznie rozstrzygnięty również w piśmiennictwie karnoprocesowym. Na przestrzeni lat przedstawiciele doktryny zaprezentowali szereg nierzadko skrajnie przeciwstawnych sobie stanowisk. Z jednej strony wskazuje się, że sądy karne nie są merytorycznie przygotowane do roztrząsania skomplikowanych kwestii związanych z wykładnią prawa podatkowego, w związku z czym za optymalne rozwiązanie uznaje się nałożenie na sądy karne obowiązku obligatoryjnego zawieszenia postępowania do czasu ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy przez sąd administracyjny<sup>35</sup>. Z drugiej zaś strony zwolennicy od-

<sup>31</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 i 1629 oraz z 2019 r., poz. 11 i 1467).

<sup>32</sup> Co do objęcia pojęciem „wyroku skazującego” również wyroku nakazowego zob. J. Drachal, J. Jagielski, P. Gołaszewski, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. 5, Warszawa 2017, s. 159.

<sup>33</sup> Niemal identyczne do glosowanego stanowisko zajął wcześniej SA w Krakowie w wyroku z dnia 20 kwietnia 2000 r., II AKa 32/00, KZS 2000, nr 6, poz. 15, s. 10; w ostatnim czasie wśród sądów niższego rzędu tak m.in. wyrok SO w Poznaniu z dnia 4 kwietnia 2018 r., XVII Ka 165/18, LEX nr 2488040; wyrok SO w Jeleniej Górze z dnia 20 lutego 2015 r., VI Ko 3/15, LEX nr 1832840; wyrok SO w Poznaniu z dnia 6 września 2017 r., XVII Ka 821/17, LEX nr 2375908.

<sup>34</sup> Zob. m.in. wyrok SN z dnia 9 stycznia 2012 r., V KK 327/11, OSP 2012, nr 7-8, poz. 81; z dnia 12 marca 2018 r., II KK 363/17, OSNKW 2018, nr 7, poz. 49; z dnia 28 marca 2014 r., III KK 447/13, Legalis; z dnia 1 października 2009 r., IV KK 455/08, OSNwSK 2009, nr 1, poz. 1921; wyrok SA w Białymstoku z dnia 6 listopada 2013 r., II AKo 100/13, OSAB 2013, nr 4, s. 62; wyrok SA w Lublinie z dnia 14 marca 2017 r., II AKa 188/16, Legalis; wyrok SA w Warszawie z dnia 11 sierpnia 2017 r., II AKa 210/17, OSA 2017, nr 11, poz. 23, s. 8; postanowienie SA w Katowicach z dnia 15 marca 2017 r., II AKz 138/17, OSAKat 2017, nr 2, poz. 15; z dnia 8 marca 2017 r., II AKz 128/17, OSAKat 2017, nr 2, poz. 16.

<sup>35</sup> Tak A. Koziara, U. Doniec, *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego w zakresie decyzji kreujących zobowiązanie podatkowe*, [w:] T. Grzegorzczak, J. Izdorczyk, R. Olszewski (red.), *Z problematyki funkcji procesu karnego*, Warszawa 2013, s. 651–652, którzy wskazują na niedostatki wynikające z przyznania w art. 114a k.k.s. wyłącznie fakultatywnego uprawnienia do zawieszenia postępowania do czasu wydania orzeczenia przez sąd administracyjny, uzasadniając to m.in. zmiennością przepisów prawa podatkowego, a także przemawiającymi na rzecz sądów administracyjnych różnicami w wymaganiach stawianych sędziom poszczególnych sądów i w liczności składów rozstrzygających w obu rodzajach postępowań



miennego poglądu zdecydowanie oponują przeciwko ograniczaniu roli sądu karnego wyłącznie do organu określającego karnoskarbowe konsekwencje wiążących go ustaleń organów administracyjnych<sup>36</sup> bądź też badającego jedynie stronę podmiotową czynu i kwestię jego zawinienia<sup>37</sup>.

Opisane wyżej komplikacje wynikają po części z nieuwzględnienia przez ustawodawcę, przy okazji uchwalania w 1997 r. kolejnej kodyfikacji procedury karnej, wyrażonego już wówczas w doktrynie postulatu precyzyjniejszego uregulowania wyjątków od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego<sup>38</sup>. Co więcej, wydaje się, że – zwłaszcza w związku z intensyfikacją współpracy pomiędzy sądami państw członkowskich Unii Europejskiej w sprawach karnych<sup>39</sup> oraz problemami wynikającymi z trwającego od końca 2015 r. tzw. kryzysu konstytucyjnego<sup>40</sup> – problem ten może pogłębić i tak już istniejące różnice w orzecznictwie sądów powszechnych. Przykładem tego może być m.in. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 25 lipca 2018 r.<sup>41</sup> W orzeczeniu tym Trybunał przyznał – odpowiadając na pytanie prejudycjalne jednego z irlandzkich sądów karnych – że zasada wzajemnego uznawania orzeczeń sądowych w Unii Europejskiej (na której oparta jest m.in. instytucja europejskiego nakazu aresztowania, a która znacząco wpływa na zakres samodzielności jurysdykcyjnej sądów krajowych) nie jest absolutna. Świadczyć mogą o tym również przybierające na sile poglądy odnoszące się do (nie)prawidłowości wyboru niektórych sędziów Trybunału Konstytucyjnego<sup>42</sup>, które w przyszłości mogą stać się przyczynkiem do zakwestionowania ważności wyroków Trybunału Konstytucyjnego wydanych w niezgodnym z prawem składzie (a w kon-

---

(s. 648–649); por. J. Zagrodnik, [w:] L. Wilk, J. Zagrodnik (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2018, s. 599–600; J. Skorupka, [w:] I. Zgoliński (red.), *Kodeks...*, s. 665–666, gdzie przyjęto, że art. 114a k.k.s. może stanowić podstawę zawieszenia postępowania karnego jedynie w postępowaniu przygotowawczym (odmiennie T. Dudek, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 11, s. 98; G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3, s. 77 i n.).

<sup>36</sup> J. Skorupka, [w:] *idem* (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2018, s. 46; tak też wyrok SN z dnia 29 października 2015 r., IV KK 187/15, KZS 2016, nr 2, poz. 37.

<sup>37</sup> J. Pańkiewicz, *Wybrane zagadnienia samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego w postępowaniu karnoskarbowym w świetle decyzji podatkowej, na przykładzie art. 54 KKS*, [w:] D. Korczyński, P. Józwiak, P. Herbowski (red.), *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2017, s. 161.

<sup>38</sup> P. Hofmański, *Samodzielność...*, s. 247–255.

<sup>39</sup> W kwestii konieczności „redefiniowania” zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego w multientycznym systemie prawa zob. M. Wąsek-Wiaderek, *op. cit.*, s. 20.

<sup>40</sup> Pojęcie „kryzysu konstytucyjnego” zostało w tej pracy użyte m.in. za raportem przedstawicieli Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka; zob. M. Szuleka, M. Wolny, M. Szwed, *Kryzys konstytucyjny w Polsce 2015-2016*, Warszawa 2016, *passim*.

<sup>41</sup> Wyrok TSUE z dnia 25 lipca 2018 r. w sprawie C-16/18 PPU *Minister for Justice and Equality przeciwko LM* (Dz. Urz. UE C 328 z 17.09.2018 r., s. 22).

<sup>42</sup> K. Zaczekiewicz-Zborska, *Prof. Biernat: Jest chaos i nie wiadomo, co zrobią sądy*, <https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/sedziowie-dublerzy-w-tk-powoduja-chaos-opinia-prof-stanislawaa,295120.html> [dostęp 11.03.2019].

sekwencji związania nimi sądów karnych). Zagadnienie to jednak, z uwagi na jego obszerność oraz poziom skomplikowania, z pewnością wymaga odrębnego opracowania.

## Bibliografia

### Akty prawne

- Ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 13, poz. 96 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 2018 r., poz. 1600 i 2077).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2018 r., poz. 1987 i 2399 oraz z 2019 r., poz. 150, 771 i 1467).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2018 r., poz. 1958 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 i 1629 oraz z 2019 r., poz. 11 i 1467).

### Orzeczenia

- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 25 lipca 2018 r. w sprawie *Minister for Justice and Equality przeciwko LM* (C-216/18 PPU), Urz. UE C 328 z dnia 17.09.2018 r., s. 22.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 30 września 2003 r., I KZP 22/03, OSNKW 2003, Nr 9-10, poz. 75.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 1 grudnia 1998 r., IV KKN 492/97, OSNKW 1999, nr 1-2, poz. 5, s. 26.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 1 października 2009 r., IV KK 455/08, OSNwSK 2009, nr 1, poz. 1921.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 stycznia 2012 r., V KK 327/11, OSP 2012, nr 7-8, poz. 81.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 28 marca 2014 r., III KK 447/13, Legalis.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 29 października 2015 r., IV KK 187/15, KZS 2016, nr 2, poz. 37.
- Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 marca 2018 r., II KK 363/17, OSNKW 2018, nr 7, poz. 49.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 9 listopada 2001 r., V KKN 273/01, „Prokuratura i Prawo” 2002, nr 4, poz. 5.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 1 marca 2004 r., V KK 248/03, OSNwSK 2004, nr 1, poz. 435.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 października 2010 r., II OSK 1574/09, Legalis.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2000 r., II AKa 32/00, KZS 2000, nr 6, poz. 15, s. 10.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 21 lutego 2008 r., II AKa 6/08, KZS 2008, nr 6, poz. 77.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 23 grudnia 2009 r., II AKa 152/09, KZS 2010, nr 4, poz. 45.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 7 sierpnia 2013 r., II AKa 206/13, Legalis.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 6 listopada 2013 r., II AKo 100/13, OSAB 2013, nr 4, s. 62.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 14 marca 2017 r., II AKa 188/16, Legalis.
- Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 11 sierpnia 2017 r., II AKa 210/17, OSA 2017, nr 11, poz. 23, s. 8.

- Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Lublinie z dnia 17 czerwca 2009 r., II AKz 334/09, OSA 2010, nr 8, poz. 39, s. 14.
- Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Krakowie z dnia 19 lutego 2015 r., II AKz 15/15, KZS 2015, nr 3, poz. 63.
- Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 8 marca 2017 r., II AKz 128/17, OSAKat 2017, nr 2, poz. 16.
- Postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 15 marca 2017 r., II AKz 138/17, OSAKat 2017, nr 2, poz. 15.
- Wyrok Sądu Okręgowego w Jeleniej Górze z dnia 20 lutego 2015 r., VI Ko 3/15, LEX nr 1832840.
- Wyrok Sądu Okręgowego w Poznaniu z dnia 6 września 2017 r., XVII Ka 821/17, LEX nr 2375908.
- Wyrok Sądu Okręgowego w Poznaniu z dnia 4 kwietnia 2018 r., XVII Ka 165/18, LEX nr 2488040.

## Literatura

- Borszowski P., [w:] Borszowski P. (red.), *Prawo podatkowe z kazuami i pytaniami*, Warszawa 2018.
- Daszkiewicz W., *Proces karny. Część ogólna. Tom I*, Toruń 1976.
- Drachal J., Jagielski J., Gołaszewski P., [w:] Hauser R., Wierzbowski M. (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. 5, Warszawa 2017.
- Dudek T., *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 11, s. 84–111.
- Duży J., *Zorganizowana przestępczość podatkowa w Polsce. Zwalczenie przestępnego nadużycia mechanizmów podatków VAT i akcyzowego*, Warszawa 2013.
- Dzwonkowski H., Dzwonkowski M., [w:] Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2013.
- Gardocka T., *Prejudycjalność w polskim procesie karnym*, Warszawa 1987.
- Grzeszczyk W., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, wyd. 10, Warszawa 2014.
- Hofmański P., *Kilka uwag na temat prejudycjalności w polskim procesie karnym*, „Państwo i Prawo” 1988, nr 11.
- Hofmański P., *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego*, Katowice 1988.
- Kardas P., [w:] Kardas P., Łabuda G., Razowski T. (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2017.
- Kardas P., Łabuda G., *Kryminalizacja oszustwa podatkowego w prawie karnym skarbowym*, „Prokuratura i Prawo” 2003, nr 3, s. 60–87.
- Koziara A., Doniec U., *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego w zakresie decyzji kreujących zobowiązanie podatkowe*, [w:] Grzegorzczak T., Izydorczyk J., Olszewski R. (red.), *Z problematyki funkcji procesu karnego*, Warszawa 2013.
- Łabuda G., *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3, s. 77–83.
- Marszał K., *Proces karny. Zagadnienie ogólne*, Katowice 2008.
- Murzynowski A., *Istota i zasady procesu karnego*, wyd. 3, Warszawa 1994.
- Pańkiewicz J., *Wybrane zagadnienia samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego w postępowaniu kar-noskarbowym w świetle decyzji podatkowej, na przykładzie art. 54 KKS*, [w:] Korczyński D., Józwiak P., Herbowski P. (red.), *Węzłowe zagadnienia prawa karnego skarbowego*, Warszawa 2017.

- Prusak F., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz. Tom II (art. 54-191)*, Kraków 2006.
- Sakowicz A., [w:] Sakowicz A. (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, wyd. 7, Warszawa 2016.
- Skorupka J., [w:] Skorupka J. (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2018.
- Skorupka J., [w:] Zgoliński I. (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Szuleka M., Wolny M., Szwed M., *Kryzys konstytucyjny w Polsce 2015-2016*, Warszawa 2016.
- Wąsek-Wiaderek M., *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego wobec kompetencji Trybunału Konstytucyjnego i trybunałów europejskich*, Lublin 2012.
- Zagrodnik J., [w:] Wilk. L., Zagrodnik J., *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2018.
- Zgoliński I., [w:] Zgoliński I. (red.), *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2017.

## Internet

- Zackiewicz-Zborska K., *Prof. Biernat: Jest chaos i nie wiadomo, co zrobią sądy*, <https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/sedziowie-dublerzy-w-tk-powoduja-chaos-opinia-prof-stanislawa,295120.html> [dostęp 11.03.2019].