

# POSTĘPOWANIE PODATKOWE A POSTĘPOWANIE KARNE SKARBOWE

Zasadnicze związki międzygałęziowe

Dariusz Strzelec

---

---

---

# POSTĘPOWANIE PODATKOWE A POSTĘPOWANIE KARNE SKARBOWE

Zasadnicze związki międzygałęziowe

Dariusz Strzelec

---

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 stycznia 2023 r.

Recenzent  
Prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz

Wydawca  
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący  
Livia Śpiewak

Opracowanie redakcyjne  
JustLuk

Projekt okładek serii  
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-034-9

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.  
Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. 728 313 462  
e-mail: [PL-ksiazki@wolterskluwer.com](mailto:PL-ksiazki@wolterskluwer.com)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

Iwonie

## SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów</b> .....	13
<b>Wstęp</b> .....	17
<b>Rozdział 1</b>	
<b>Prawo karne skarbowe a prawo podatkowe</b> .....	25
1.1. Zadania administracji podatkowej w zakresie spraw podatkowych i karnych skarbowych, obszary i analiza ryzyka występowania nieprawidłowości, metody działania .....	25
1.1.1. Zadania administracji podatkowej w zakresie spraw podatkowych i karnych skarbowych .....	25
1.1.2. Analiza ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie prawa podatkowego .....	27
1.1.3. Obszary podwyższonego ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie prawa podatkowego skutkujące uszczupleniami należności publicznoprawnych .....	30
1.1.4. Efektywność i metody działania administracji podatkowej .....	34
1.2. Miejsce i charakter przepisów prawa karnego skarbowego względem prawa podatkowego .....	36
1.2.1. Subsidiarny charakter prawa karnego skarbowego względem prawa podatkowego .....	36
1.2.2. Blankietowy charakter norm prawa karnego skarbowego .....	39
1.2.3. Funkcje prawa karnego skarbowego .....	41
1.3. Procesowe regulacje w sprawach podatkowych oraz karnych skarbowych – cel, przedmiot postępowań, funkcje przepisów .....	46
1.3.1. Regulacje dotyczące postępowania w sprawach karnych skarbowych oraz postępowania podatkowego .....	46
1.3.2. Cele i przedmiot postępowania w sprawach karnych skarbowych i postępowania podatkowego .....	50
1.3.3. Rola i funkcje przepisów normujących postępowanie dotyczące przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz podatkowych .....	55

1.3.4. Postępowanie w sprawach karnych skarbowych i podatkowych – podobieństwa w zakresie zasad naczelnych .....	62
1.3.5. Autonomiczny charakter postępowań. Cechy odpowiedzialności podatkowej i karnej przesądzające o modelu postępowań .....	71

## Rozdział 2

<b>Postępowania w sprawach podatkowych oraz karnych skarbowych – rodzaje procedur, schemat przebiegu postępowań .....</b>	<b>75</b>
2.1. Procedury służące weryfikacji przestrzegania przepisów prawa podatkowego .....	75
2.1.1. Systematyka procedur i regulacji prawnych .....	75
2.1.2. Kontrola celno-skarbowa a kontrola podatkowa .....	80
2.1.3. Zakończenie czynności kontrolnych a uprawnienia kontrolowanego .....	85
2.2. Wszczęcie postępowania podatkowego .....	88
2.2.1. Postępowanie podatkowe jako konsekwencja zakończonej procedury kontrolnej .....	88
2.2.2. Postępowanie podatkowe będące konsekwencją procedury kontrolnej – wybrane wątpliwości proceduralne .....	90
2.2.3. Postępowanie podatkowe jako samodzielna procedura służąca weryfikowaniu przestrzegania przepisów prawa podatkowego .....	95
2.3. Procedury mogące mieć zastosowanie w postępowaniach karnych skarbowych .....	96
2.3.1. Systematyka procedur mogących mieć zastosowanie w postępowaniach karnych skarbowych .....	96
2.3.2. Hierarchia procedur mogących mieć zastosowanie w postępowaniach karnych skarbowych .....	99
2.4. Wszczęcie postępowania karnego skarbowego oraz przebieg postępowania w trybie zwykłym .....	102
2.4.1. Wszczęcie postępowania karnego skarbowego .....	102
2.4.2. Modelowy przebieg postępowania w trybie zwykłym .....	106
2.5. Relacje między postępowaniem podatkowym a karnym skarbowym .....	114
2.5.1. Typowa sekwencja przebiegu postępowań .....	114
2.5.2. Zawieszenie postępowania karnego skarbowego do czasu zakończenia sprawy podatkowej .....	116
2.5.3. Zawieszenie postępowania podatkowego do czasu zakończenia sprawy karnej skarbowej .....	119
2.6. Wybrane regulacje redukujące formalizm postępowania w trybie zwykłym .....	120
2.6.1. Degresja karania jako przejaw realizacji funkcji egzekucyjnej prawa karnego skarbowego .....	120
2.6.2. Czynny żal w sprawach podatkowych .....	122

2.6.3. Korekta deklaracji podatkowej w związku z procedurami kontrolnymi a odpowiedzialność karna skarbową .....	131
2.6.4. Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności po wydaniu decyzji podatkowej .....	138
2.6.5. Postępowanie nakazowe po skierowaniu aktu oskarżenia .....	145

### **Rozdział 3**

<b>Zawieszenie biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego .....</b>	<b>148</b>
3.1. Przepisy o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego – ewolucja regulacji, wątpliwości prawne związane ze stosowaniem przepisów .....	148
3.1.1. Ewolucja regulacji dotyczących zawieszenia biegu terminu przedawnienia .....	148
3.1.2. Wątpliwości prawne związane ze stosowaniem przepisów o zawiadomieniu o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia .....	151
3.2. Praktyka stosowania przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia .....	158
3.3. Sądowa kontrola skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego .....	161
3.3.1. Skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego – przegląd orzecznictwa sądów .....	161
3.3.2. O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego .....	168
3.3.3. O sposobie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego .....	171
3.4. Schemat przebiegu postępowań podatkowych oraz karnych skarbowych a okoliczności mogące świadczyć o instrumentalnym wykorzystaniu przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia .....	188
3.5. Perspektywa funkcjonowania przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia oraz sposobu prowadzenia postępowań karnych skarbowych .....	190

### **Rozdział 4**

<b>Postępowania w sprawach podatkowych oraz karnych skarbowych – wybrane problemy w zakresie postępowania dowodowego .....</b>	<b>193</b>
4.1. Postępowania w sprawach podatkowych oraz karnych skarbowych a posługiwanie się tożsamym materiałem dowodowym .....	193

4.2. Pojęcie i klasyfikacja dowodów w sprawach podatkowych i karnych skarbowych .....	195
4.2.1. Pojęcie dowodu w sprawach podatkowych i karnych skarbowych .....	195
4.2.2. Klasyfikacja dowodów w sprawach podatkowych i karnych skarbowych .....	196
4.3. Legalność dowodów na potrzeby ustaleń w postępowaniu podatkowym i karnym skarbowym .....	200
4.3.1. Sposoby ustalania stanu faktycznego a zasada praworządności .....	200
4.3.2. Legalność dowodów w postępowaniu karnym skarbowym .....	201
4.3.3. Legalność dowodów w postępowaniu podatkowym .....	206
4.4. Posługiwanie się w sprawach podatkowych materiałem pochodzącym ze spraw karnych lub karnych skarbowych .....	219
4.4.1. Dopuszczalność posługiwania się dowodami ze sprawy karnej .....	219
4.4.2. Pośrednie gromadzenie materiału a zasada czynnego udziału strony w postępowaniu .....	226
4.4.3. Ponawianie dowodów pochodzących ze sprawy karnej w ramach postępowania podatkowego .....	228
4.4.4. Gromadzenie materiału dowodowego w sposób efektywny oraz uwzględniający prawa strony postępowania .....	235
4.4.5. Wyłączenie jawności w ramach sprawy podatkowej dowodów a prawo do obrony .....	239
4.5. Ocena legalności zgromadzonego materiału dowodowego pochodzącego ze spraw karnych na potrzeby postępowania podatkowego .....	247
4.5.1. Wykorzystywanie w sprawie podatkowej dowodów z podsłuchu ze sprawy karnej .....	247
4.5.2. Wykorzystanie w sprawie podatkowej innych dowodów z postępowania karnego, gdy przy ich przeprowadzeniu doszło do naruszenia przepisów proceduralnych .....	255
4.6. Dowody ze sprawy podatkowej a postępowanie dowodowe w ramach sprawy karnej skarbowej .....	261
4.6.1. Schemat przebiegu procedur a wykorzystywanie materiałów ze sprawy podatkowej w ramach postępowania karnego skarbowego .....	261
4.6.2. Dopuszczalność posługiwania się dowodami ze sprawy podatkowej w ramach postępowania karnego skarbowego .....	262
4.6.3. Dowody ze sprawy podatkowej a regulacje proceduralne dotyczące postępowania karnego .....	266
4.6.4. Zakres wykorzystania dowodów ze sprawy podatkowej .....	268



**Rozdział 5**

<b>Znaczenie rozstrzygnięć kończących postępowanie dla losów drugiej sprawy</b> .....	276
5.1. Rozstrzygnięcia w postępowaniach podatkowych i karnych skarbowych – obszary oddziaływania .....	276
5.2. Rozstrzygnięcie sprawy jako determinant rozstrzygnięcia w drugim postępowaniu .....	277
5.2.1. Znaczenie decyzji podatkowej dla sprawy karnej skarbowej .....	277
5.2.2. Znaczenie wyroku zapadłego w sprawie karnej w toku spraw podatkowych .....	284
5.3. Wznowienie postępowania z uwagi na przebieg drugiego z postępowań ...	294
5.3.1. Wznowienie postępowania podatkowego w związku z okolicznościami ujawnionymi w ramach sprawy karnej skarbowej .....	294
5.3.2. Wznowienie postępowania karnego .....	307
<b>Podsumowanie</b> .....	311
<b>Bibliografia</b> .....	323
<b>Orzecznictwo</b> .....	337

## WSTĘP

Problematyka związków norm i instytucji prawnych w kontekście relacji prawa podatkowego z innymi gałęziami prawa to zagadnienie pociągające z intelektualnego punktu widzenia i mające kolosalne znaczenie praktyczne. W literaturze przedmiotu, analizując relacje pomiędzy prawem podatkowym a innymi gałęziami prawa, zwraca się uwagę na istnienie co najmniej trzech typów związków. Wyróżnia się związki funkcjonalne – polegające na tym, że normy innych dziedzin prawa wspomagają funkcjonowanie norm prawa podatkowego; strukturalne – sprowadzające się do odsyłania przez przepisy podatkowe do przepisów innych dziedzin prawa; podstawowe – wyróżnione poprzez fakt, iż powstanie określonego stosunku prawnego w obszarze innej gałęzi prawa powoduje powstanie stosunku podatkowego<sup>1</sup>. W dotychczasowym piśmiennictwie niewątpliwie najwięcej uwagi poświęcono relacjom pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym<sup>2</sup>, albowiem ma to istotne znaczenie z punktu widzenia interpretacji i stosowania przepisów prawa materialnego podatkowego, a w węższym zakresie, gdy chodzi o kwestie proceduralne. W tym ostatnim przypadku języczkiem u wagi była kwestia tzw. ciężaru dowodu i recypowanie na grunt procedury podatkowej przez praktykę pojęć i konstrukcji właściwych prawu cywilnemu<sup>3</sup>, a także próby przenoszenia – już w drodze zmian legislacyjnych – do postępowania podatkowego instytucji charakterystycznych dla procesu cywilnego<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> B. Brzeziński, *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa* [w:] *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, red. nauk. A. Franczak, A. Kaźmierczyk, Warszawa 2019, s. 33.

<sup>2</sup> Zob. A. Gomułowicz, *Związki prawa cywilnego z prawem podatkowym*, Prz. Pod. 1996/11, s. 3–4; B. Brzeziński, *Kilka refleksji o związkach oraz instytucjach prawa cywilnego z prawem podatkowym*, „*Studia Iuridica Toruniensia*” 2008/1, s. 43–56; *Instytucje prawa podatkowego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemmonier, Warszawa 2011.

<sup>3</sup> B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, Prz. Pod. 2004/5; D. Strzelec, *Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym – wątpliwości teoretyczne i praktyczne*, „*Palestra*” 2011/3–4; D. Strzelec, *Przepisy postępowania podatkowego a przepisy innych gałęzi prawa procesowego – cechy przesądzające o kształcie postępowania*, PPP 2011/11.

<sup>4</sup> L. Etel, D. Strzelec, *O koncentracji materiału dowodowego w sprawach podatkowych – niefortunna propozycja zaburzająca model procedury podatkowej*, Prz. Pod. 2020/12, s. 3–5.

Z kolei jak na razie problematyka międzygałęziowych powiązań i relacji prawa podatkowego i karnego skarbowego pojawiała się dość sporadycznie, przy okazji analizowania wybranych problemów, np. dualizmu odpowiedzialności karnej i podatkowej za te same czyny, a w ostatnim okresie najczęściej w kontekście przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Analizując relacje pomiędzy prawem podatkowym a prawem karnym, szczególnie zaś prawem karnym skarbowym, wskazuje się najczęściej, iż normy tego ostatniego zabezpieczają prawidłowe funkcjonowanie systemu podatkowego. Ów związek sprowadza się do stwierdzenia, że w przepisach prawa podatkowego znajdziemy normy sankcjonowane przewidujące określone wzorce postępowania, a przepisy prawa karnego skarbowego zawierają zasadniczo normy sankcjonujące<sup>5</sup>. Prawo karne skarbowe to specyficzna dziedzina prawa karnego, którą z powodzeniem można określić jako prawo pogranicza<sup>6</sup>. Łączy bowiem kilka gałęzi prawa, a ich wzajemna koegzystencja wymaga uwzględnienia każdej z nich w procesie interpretacji przepisów<sup>7</sup>. Z perspektywy prawa karnego relacje z prawem podatkowym wiążą się jednocześnie z blankietowym charakterem przepisów Kodeksu karnego skarbowego, albowiem niektóre przepisy podatkowe dopełniają ustawowe znamiona przestępstw i wykroczeń skarbowych, określając np. podatnika, czyli podmiot danego przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, czy też termin uiszczenia należności publicznoprawnej, ewentualnie wskazują na inne obowiązki, których niedopełnienie może wiązać się z sankcjami karnymi. Blankietowy charakter przepisów oznacza jednocześnie, iż na gruncie spraw karnych skarbowych ujawnią się specyficzne właściwe dla prawa podatkowego problemy jego wykładni. Jednocześnie z szerszej perspektywy ujawni się problem subsydiarności prawa karnego skarbowego i kwestia tzw. „podwójnego karania”, czyli konkurencji sankcji przewidzianych w prawie podatkowym z tymi karnymi, który to problem należy do zagadnień bardzo złożonych i wieloaspektowych<sup>8</sup>. W literaturze jednocześnie niekiedy stawia się słuszne pytania, czy nadmierna punitywność prawa karnego skarbowego przyczynia się do większego bezpieczeństwa dóbr prawnie chronionych, czy też jest wyłącznie wypełnieniem luki występującej wśród norm prawa podatkowego<sup>9</sup> i niekiedy dowodem indolencji administracji skarbowej w obszarze kontroli przestrzegania przepisów właśnie prawa podatkowego. Niewątpliwie bowiem skuteczność prawa podatkowego zależy również m.in. od systemu sankcji. Nauka prawa podatkowego wyróżnia sankcje wewnętrzne (w obszarze prawa podatkowego) oraz zewnętrzne, właśnie w ramach przepisów karnych skarbowych<sup>10</sup>. Kwestie te – z uwagi na pojawiające się pomysły

<sup>5</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 392–394.

<sup>6</sup> J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 13.

<sup>7</sup> I. Zgoliński [w:] A. Bułat, V. Konarska-Wrzosek, T. Oczkowski, I. Zgoliński, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, red. I. Zgoliński, Warszawa 2021, art. 16a.

<sup>8</sup> L. Wilk, *Zasada subsydiarności w prawie karnym skarbowym*, Prok. i Pr. 2000/6, s. 56–65.

<sup>9</sup> I. Sepioło-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych oraz sankcji podatkowych*, Prok. i Pr. 2020/2, s. 103–104.

<sup>10</sup> B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 99–101.

## Rozdział 1

# PRAWO KARNE SKARBOWE A PRAWO PODATKOWE

### 1.1. Zadania administracji podatkowej w zakresie spraw podatkowych i karnych skarbowych, obszary i analiza ryzyka występowania nieprawidłowości, metody działania

#### 1.1.1. Zadania administracji podatkowej w zakresie spraw podatkowych i karnych skarbowych

Rozpoczynając analizę zagadnień, którym poświęcone jest niniejsze opracowanie, za punkt wyjścia powinno nam posłużyć dokonanie kilku spostrzeżeń w zakresie zmian, które nastąpiły w obszarze funkcjonowania administracji skarbowej i mają dość istotne znaczenie z punktu widzenia tej problematyki. Ostatnie lata przyniosły bowiem zmiany zarówno w zakresie samej organizacji administracji odpowiedzialnej za pobór podatków<sup>1</sup>, jak i procedur służących weryfikowaniu przestrzegania przez podatników przepisów prawa podatkowego<sup>2</sup>, a także strategii działania w zakresie nierzetelności podatkowych. Są one związane z nowym modelem Krajowej Administracji Skarbowej oraz zmianami w zakresie innych aktów zawierających regulacje dotyczące procedur kontrolnych, które w założeniu mają stanowić remedium na pojawiające się w praktyce problemy, z którymi borykali się podatnicy<sup>3</sup>. Reformie państwowych organów podatkowych towarzyszyło pojawienie się nowej procedury kontrolnej, tj. kontroli celno-skarbowej. W ramach jednej procedury przewidzianej w dziale V ustawy o KAS jest wykonywana kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego i dewizowego, kontrola celna oraz kontrola wyrobów akcyzo-

---

<sup>1</sup> Ustawa o KAS oraz ustawa – Przepisy wprowadzające ustawę o KAS.

<sup>2</sup> Ustawa z 16.12.2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz.U. poz. 2255).

<sup>3</sup> Zob. D. Strzelec, *Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych*, Prz. Pod. 2017/3, s. 14–15.

wych (sprawowane wcześniej w ramach szczególnego nadzoru podatkowego), co stanowi realizację zamysłu ustawodawcy dążącego do ujednocnienia procedur mających zastosowanie do kontroli rozliczeń publicznoprawnych. Zakres tej procedury jest jednak znacznie szerszy niż tylko weryfikacja przestrzegania przez kontrolowanych przepisów prawa podatkowego, a zawarte w niej regulacje dotyczące zasad prowadzenia kontroli, uprawnień kontrolujących, w tym uprawnień o charakterze operacyjno-rozpoznawczym, i obowiązków kontrolowanych stanowią zsyntetyzowanie kilku aktów prawnych<sup>4</sup>, z jednoczesnym rozszerzeniem na pewne dotychczas nierealizowane przez organy podatkowe zadania, w szczególności w zakresie zwalczania przestępczości gospodarczej. Jednym z celów reformy administracji podatkowej, skarbowej oraz celnej było przede wszystkim zapobieganie powstawaniu nieprawidłowości zagrażających bezpieczeństwu finansowemu państwa, uczciwej konkurencji rynkowej i zwiększenie pewności obrotu gospodarczego. Utworzenie skonsolidowanej administracji skarbowej z założenia miało usprawnić współpracę pomiędzy organami KAS, poprawić wymianę informacji, a przez to zwiększyć skuteczność i efektywność jej funkcjonowania. Powyższe uwarunkowania, mające na celu zwalczanie szarej strefy gospodarczej oraz skuteczne ściganie najpoważniejszych przestępstw o charakterze finansowym, były podstawą do przyznania naczelnikowi urzędu celno-skarbowego określonych w ustawie o KAS szczególnych uprawnień kontrolnych w ramach kontroli celno-skarbowej.

Podstawowym i jednocześnie najważniejszym zadaniem KAS jest realizacja dochodów z podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, w zakresie których właściwe są inne organy (art. 2 ust. 1 pkt 1 u.KAS), a także realizacja dochodów z należności celnych i innych opłat związanych z przywozem oraz wywozem towarów (art. 2 ust. 1 pkt 2 u.KAS). Wykonywanie tych zadań jest powierzone organom podatkowym pierwszej instancji, które są odpowiedzialne za ustalanie, określanie, pobór i egzekucję tych należności, w tym poprzez wykonywanie kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. W związku z tym istotnym obszarem aktywności organów jest prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analiza ryzyka (art. 2 ust. 1 pkt 10 u.KAS), co jest szczególnie istotne przy wszczęciu kontroli celno-skarbowej, która zgodnie z art. 58 u.KAS powinna uwzględnić ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczenia. Dobór podmiotów do kontroli celno-skarbowej powinien być dokonywany w oparciu o rzetelną analizę ryzyka, rozumianego jako prawdopodobieństwo i skutek wystąpienia naruszenia przepisów prawa. Celem stosowania tej analizy jest bowiem zapobieganie powstawaniu lub minimalizowanie ryzyka związa-

---

<sup>4</sup> Na podstawie dotychczasowych regulacji zobowiązani podlegali różnym reżimom kontrolnym, tj. wprowadzonym na podstawie ustawy o kontroli skarbowej, Ordynacji podatkowej oraz kontroli prowadzonej przez organy celne.

nego z niewypełnianiem obowiązków podatkowych i celnych. Jednocześnie bardzo istotną grupą zadań są te związane z szeroko rozumianym zwalczaniem przestępczości gospodarczej (art. 2 ust. 1 pkt 10–15 u.KAS), czyli ujawnianiem podmiotów, które działają w szarej strefie, unikając płacenia podatków, i te, które są prowadzone w celu wykrywania zorganizowanej przestępczości podatkowej, w tym przede wszystkim w zwalczaniu tzw. karuzeli podatkowych. Organy są bowiem zobligowane do rozpoznawania, wykrywania, zapobiegania i zwalczania niektórych przestępstw określonych w Kodeksie karnym, wymienionych w art. 2 ust. 1 pkt 15 u.KAS, dotyczących: przestępczości zorganizowanej oraz udziału w zorganizowanej grupie przestępczej (art. 258 k.k.), fałszerstwa materialnego (art. 270 k.k.), fałszerstwa materialnego faktur (art. 270a k.k.), fałszerstwa intelektualnego (art. 271 k.k.), fałszerstwa intelektualnego faktur (art. 271a k.k.), używania dokumentów poświadczających nieprawdę zawierających fałszerstwo intelektualne (art. 273 k.k.), fałszerstwa faktur z kwotą należności przekraczającą 10 mln zł (art. 277a k.k.), oszustw (art. 286 § 1 k.k.) oraz prania pieniędzy (art. 299 k.k.), ale jedynie takich, w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Ponadto jeżeli przestępstwa te zostały ujawnione przez organy KAS, obowiązkiem jest ściganie ich sprawców. W poprzednim stanie prawnym organy postępowania przygotowawczego nie miały uprawnień do prowadzenia postępowań w sprawach o wymienione wyżej przestępstwa powszechne, które *de facto* pozostają często w nierozzerwalnym związku z przestępstwami skarbowymi. Były one przekazywane prokuraturze. Celem przekazania tych dodatkowych zadań jest obniżenie kosztów ścigania tego rodzaju przestępstw oraz skrócenie czasu postępowań przygotowawczych, a także podniesienie efektywności prowadzonych postępowań w zakresie przestępstw i wykroczeń skarbowych<sup>5</sup>. Stąd siłą rzeczy obszary aktywności administracji skarbowej to z jednej strony weryfikowanie prawidłowości wykonywania obowiązków w ramach prawa podatkowego, z drugiej zaś – zwalczanie zachowań patologicznych poprzez stosowanie sankcji karnych skarbowych. W tym zakresie pełnią one funkcje finansowych organów postępowania przygotowawczego (art. 122 k.k.s.).

### 1.1.2. Analiza ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie prawa podatkowego

W założeniu jednym z głównych celów kontroli będzie sprawdzenie stopnia przestrzegania przepisów prawa podatkowego poprzez analizę rzetelności deklarowanych przez kontrolowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania przez nich podatków, stanowiących dochód budżetu państwa. W uzasadnieniu projektu ustawy o KAS możemy przeczytać, iż „podstawowym zadaniem organów administracji celno-skarbowej będzie wykrywanie i zwalczanie nieprawidłowości na wielką skalę, w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania wy-

<sup>5</sup> Szerzej: M. Łoboda, D. Strzelec, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017.

stępujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa. Działalność tych organów ma być nakierowana na sprawną realizację działań o wysokim stopniu złożoności”. Z założenia kontrola celno-skarbowa, jako tzw. procedura twarda, powinna być stosowana w przypadku czynów zabronionych o wysokim ciężarze gatunkowym. Natomiast w pozostałych przypadkach powinna być przeprowadzana, tak jak dotychczas, kontrola podatkowa na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej.

W myśl art. 58 u.KAS, tego typu kontrole celno-skarbowe, inne niż kontrole losowe lub wynikające z przepisów prawa, powinny uwzględniać ryzyko wystąpienia nieprawidłowości oraz ustalenie i ocenę środków niezbędnych do jego ograniczenia. Przez ryzyko rozumie się tutaj prawdopodobieństwo i skutki wystąpienia naruszenia przepisów prawa.

Z kolei w przypadku kontroli podatkowych zgodnie z art. 47 pr. przedś.<sup>6</sup> są one planowane oraz przeprowadzane po uprzednim dokonaniu analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej. Analiza obejmuje identyfikację obszarów podmiotowych i przedmiotowych, w których ryzyko naruszenia przepisów jest największe. Sposób przeprowadzenia analizy określa organ kontroli lub organ nadrzędny. Reguła, w myśl której kontrola podatkowa jest podejmowana w oparciu o analizę ryzyka, doznaje jednak pewnych ograniczeń, przewidzianych w art. 47 ust. 2 pkt 1 pr. przedś., w myśl którego zasady tej nie stosuje się w przypadku, gdy organ kontroli poweźmie uzasadnione podejrzenie m.in. popełnienia przestępstwa lub wykroczenia, w tym skarbowego lub innego naruszenia prawnego zakazu lub niedopełnienia prawnego obowiązku.

Wskazane regulacje nakazujące dokonywanie analizy ryzyka nie stanowią w istocie jakiegoś szczególnego *novum*. Niewątpliwie wiążą się z zagadnieniem typowania podmiotów do kontroli, które opiera się nawet bez wyraźnego wyartykułowania tej zasady w przepisach na ocenie niebezpieczeństw naruszeń prawa z uwagi na szczególne branże, a także w oparciu niekiedy o okoliczności podmiotowe. Decyzja o podjęciu kontroli i jej zakresie należy do organów podatkowych, a jej rozpoczęcie mogą uzasadniać rozmaite informacje uzyskane przez administrację podatkową, w tym związane z prowadzeniem kontroli u innych podatników, a także otrzymane informacje sygnałne. Część informacji pochodzi z zasobów będących w dyspozycji organów podatkowych z racji wykonywanych zadań, inne będą mogły być zgromadzone w trakcie prowadzonych już czynności operacyjno-rozpoznawczych czy też kontrolnych, niektóre zaś – dopiero w ramach postępowania prowadzonego względem określonego podmiotu. W szczególności organy podatkowe mogą korzystać ze wszystkich możliwości pozyskiwania informacji w trybie określonym przepisami m.in. Ordynacji podatkowej oraz ustawy

<sup>6</sup> Zasada ta została przewidziana w art. 78a u.s.d.g., dodanym od 1.01.2017 r. przez ustawę z 16.12.2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz.U. poz. 2255).

o KAS<sup>7</sup>. Zasadniczo do zadań administracji skarbowej w związku z dokonaną reformą na podstawie przepisów ustawy o KAS należy prowadzenie działalności analitycznej, prognostycznej i badawczej dotyczącej zjawisk występujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka (art. 2 ust. 1 pkt 10 u.KAS). Zobowiązanymi do jej prowadzenia są przede wszystkim Szef KAS (art. 14 ust. 1 pkt 20 u.KAS), dyrektorzy izb administracji skarbowej (art. 25 ust. 1 pkt 10 u.KAS) oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych, w obszarze ich właściwości (art. 33 ust. 1 pkt 14 u.KAS). Polega ona na rozpoznawaniu zjawisk szkodliwych dla systemu podatkowego i celnego oraz przeciwdziałaniu im, a także minimalizowaniu ryzyka związanego z niewypełnianiem obowiązków podatkowych i celnych. Instrumentów w tym zakresie w ostatnim czasie administracji skarbowej przybyło i tylko tytułem przykładu warto wskazać na regulacje:

- 1) związane z przekazywaniem tzw. Jednolitych Plików Kontrolnych;
- 2) o analizie ryzyka wykorzystywania banków do wyłudzeń skarbowych (dział IIIB Ordynacji podatkowej – Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych);
- 3) o możliwości podejmowania czynności operacyjno-rozpoznawczych (dział V, rozdział 5 ustawy o KAS – Szczególne uprawnienia organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej);
- 4) dotyczące gromadzenia informacji przez organy KAS (dział IV ustawy o KAS – Pomoc i informacje), które to uprawnienia są sukcesywnie poszerzane<sup>8</sup>.

Praktycznemu wykorzystaniu poszczególnych instrumentów można byłoby poświęcić odrębne opracowanie, natomiast w tym miejscu ograniczmy się do jednego sprostowania. Weźmy na ten przykład system STIR, który nie tylko wykorzystywany jest do blokowania rachunków bankowych, lecz także jego funkcjonalność odgrywa istotne znaczenie w innych, działaniach podejmowanych przez organy KAS. Znajduje zastosowanie m.in. w analizie ryzyka poprzedzającej wszczęcie kontroli celno-skarbowej. Informacje o wskaźniku ryzyka ustalonym przez Krajową Izbę Rozliczeniową oraz porównywanie danych o przepływach finansowych z innymi danymi znajdującymi się w posiadaniu KAS, np. JPK-VAT, umożliwiają m.in. efektywne zapobieganie dokonaniu nienależnego zwrotu VAT, a także są wykorzystywane w identyfikacji i przerywaniu łańcuchów karuzelowych, co z kolei – jak deklaruje administracja skarbową – służy skutecznemu przeciwdziałaniu powstawaniu przestępstw karuzelowych<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> Zob. D. Strzelec, *Gromadzenie informacji podatkowych przez organy KAS*, Prz. Pod. 2017/5, s. 31 i n.

<sup>8</sup> Przykładowo od 2.01.2019 r. w art. 49a u.KAS przewidziano uprawnienia w zakresie uprawdopodobnionych informacji o możliwości posługiwania się rachunkiem bankowym wykorzystywanym do prowadzenia niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, uzyskiwania przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach. Z kolei z dniem 1.07.2022 r. rozszerzono obowiązek przekazywania informacji o prowadzonych rachunkach bankowych w związku z wszczętym postępowaniem przygotowawczym – art. 48 u.KAS zmieniony przez art. 20 pkt 8 Polskiego Ładu.

<sup>9</sup> *Sprawozdanie za 2019 rok w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi*, Krajowa Administracja Skarbowa, Warszawa, maj 2020, s. 12, <https://www.gov.pl/attachment/9142ab02-63c5-438d-9f49-b48d4d0a8e79> (dostęp: 27.09.2022 r.).



Wskazując na relacje pomiędzy prawem podatkowym a prawem karnym skarbowym, podkreśla się najczęściej, iż normy tego ostatniego zabezpieczają prawidłowe funkcjonowanie systemu podatkowego. Ten związek sprowadza się do stwierdzenia, że w przepisach prawa podatkowego znajdują się normy sankcjonowane, przewidujące określone wzorce postępowania, a przepisy prawa karnego skarbowego zawierają zasadniczo normy sankcjonujące.

Niniejsze opracowanie omawia wybrane zagadnienia wzajemnych relacji, jakie zachodzą pomiędzy postępowaniami podatkowymi oraz karnymi skarbowymi, a także wątpliwości, jakie powstają na styku obu tych procedur, w tym np. kwestie:

- wykorzystania dowodów z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym,
- wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszania terminów przedawnienia,
- wpływu rozstrzygnięć sądowych na postępowanie podatkowe.

Publikacja jest przeznaczona dla pełnomocników, w tym adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych. Zainteresuje również sędziów i przedstawicieli organów podatkowych.

„Zakreślenie wyboru tematu, celu pracy i obszarów badawczych wskazuje na to, że Autor podjął tematykę oryginalną pod względem badawczym i istotną nie tylko dla praktyki stosowania prawa, ale także istotną w aspekcie teoretycznym. Dotychczas w piśmiennictwie naukowym w Polsce można znaleźć szereg opracowań dotyczących procedury i podatkowej, i karnej skarbowej, ale nie ma monografii o takiej intelektualnej klasie, jak ta, która stanowi przedmiot recenzji”.

*Prof. dr hab. Andrzej Gomulowicz*

**Dariusz Strzelec** — doktor habilitowany nauk prawnych, profesor w Katedrze Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego; Przewodniczący Zarządu Łódzkiego Oddziału Krajowej Izby Doradców Podatkowych, doradca podatkowy, adwokat; członek Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego w Polsce (IFA) i Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego; członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego V, VI oraz VII kadencji; doradca podmiotom instytucjonalnym oraz osobom fizycznym, reprezentuje podatników w sporach z administracją skarbową; autor oraz współautor ponad 200 publikacji z dziedziny prawa podatkowego.



9788383280349 W01P01

Kup e-book i czytaj  
w aplikacji Smarteca

ISBN 978-83-8328-034-9



9 788383 280349

**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA: 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

