

Kamil Frąckowiak*

INSTYTUCJA DOBROWOLNEGO PODDANIA SIĘ ODPOWIEDZIALNOŚCI W PRAWIE KARNYM SKARBOWYM I JEJ WPŁYW NA POSTĘPOWANIE SĄDOWO ADMINISTRACYJNE

1. Uwagi ogólne

Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności stanowi – obok czynnego żalu skarbowego oraz odstąpienia od wymierzenia kary – jedną z podstawowych instytucji degresji karania w prawie karnym skarbowym.

Rozwiązania konstrukcyjne omawianej instytucji zostały zaadaptowane do pierwszej polskiej ustawy określającej specyfikę prawa karnego skarbowego z 1926 r. na wzór rozwiązań prawa karnego skarbowego pruskiego, gdzie zawarte przepisy zezwalały na skorzystanie z dobrodziejstwa tego środka, jeżeli sprawca czynu zabronionego przyznał się do jego popełnienia, opisał wszystkie okoliczności popełnienia czynu i uiścił w całości wymagane koszty¹.

Wraz z upływem lat i kolejnymi nowelami ustaw karnoskarbowych przepisy dotyczące dobrowolnego się odpowiedzialności jedynie w nieznaczny sposób ulegały zmianie, szczególnie w zakresie terminologii (zmiana nazewnictwa z dobrowolnego poddania się karze na dobrowolne odpowiedzialności).

Zgodnie z poglądami J. Sawickiego w chwili obecnej przedmiotowa instytucja uregulowana w art. 17 ustawy z 10.9.1999 r. – Kodeks karny skar-

* Dr Kamil Frąckowiak – Adiunkt, Katedra Prawa Karnego Materialnego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie.

¹ I. Zgoliński, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w prawie karnym skarbowym*, Warszawa 2011, s. 19.

bowy (dalej: k.k.s.) stanowi środek reakcji państwa na popełnienie przez sprawcę czynu zabronionego, który zastępuje represję karną o typowym charakterze penalnym oferując swoiste profity zarówno dla sprawcy, jak i organu przeprowadzającego postępowanie karne skarbowe.

Sprawca deliktu skarbowego zachowuje bowiem status osoby nie karanej, zaś organ prowadzący postępowanie odzyskuje uszczuploną należność publicznoprawną operując w ramach odformalizowanej i znacznie krótszej procedury. Dzięki funkcjonowaniu omawianej instytucji, znaczna liczba spraw karnoskarbowych znajduje swój finał w mniej uciążliwym dla stron postępowaniu².

Z uwagi na fakt, iż wydany w postępowaniu karnym skarbowym prawomocny wyrok skazujący co do popełnienia przestępstwa wiąże sąd administracyjny, warto podjąć dyskusję czy również wyrok zezwalający na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności można uznać za wyrok skazujący, czyli taki w którym ustalana jest wina i wymierzana kara. Odpowiedź pozytywna w tej materii bezsprzecznie może rzutować na wynik postępowania sądowo administracyjnego.

2. Instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności

W praktyce instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności pozwala sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego na osiągnięcie znaczących korzyści w postępowaniu karnym skarbowym.

Umożliwia podejrzanemu uniknięcie dotkliwych konsekwencji skazania – wyrok, którym sąd zezwala na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności przez sprawcę nie zostaje wpisany do Krajowego Rejestru Karnego, a jednocześnie nie stanowi przesłanki recydywy skarbowej.

Powyższe niewątpliwe zalety dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, przy stosunkowo szerokim zakresie jego zastosowania, sprawiają, iż powszechną praktyką jest korzystanie z tej instytucji przez osoby, wobec których wszczęto postępowanie karne skarbowe.

W tym celu jednak muszą zostać spełnione łącznie tzw. przesłanki pozytywne stanowiące warunki minimalne, które sprawca deliktu skarbowego winien wypełnić. Przed ich omówieniem wypada jednakże zauważyć, iż

² J. Sawicki, *Zaniechanie ukarania jako element polityki karnej w prawie karnym skarbowym*, Wrocław 2011, s. 195.

z procesowego punktu widzenia nie są niczym nadzwyczajnym, łączą się bowiem z realizacją obowiązków, które są nakładane na sprawcę czynu zabronionego jako przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe w przypadku ustalenia winy w ramach procesu karnego³.

W pierwszej kolejności – zgodnie z przepisem art. 17 k.k.s. – wina i okoliczności czynu nie mogą budzić wątpliwości. W ten sposób statuowany jest podstawowy warunek przeprowadzenia dobrowolnego poddania się odpowiedzialności. Z uwagi na następcze odstąpienie przez Sąd – na etapie postępowania sądowego – od przeprowadzania ustaleń we wskazanym zakresie, wina i okoliczności muszą zostać wykazane przez organ postępowania przygotowawczego we wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Jednocześnie wnoszona wysokość należności publicznoprawnej tytułem kary grzywny musi wynikać także z ustalonych okoliczności popełnienia deliktu skarbowego⁴.

Następnym krokiem staje się uiszczenie należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym lub narażonym na uszczuplenie. Jest to przejaw funkcji kompensacyjnej wypełnionej przez omawianą instytucję prawa karnego skarbowego. Jednocześnie poprzez zwrot bezosobowy ustawodawca określił, iż obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnej może zostać spełniony przez osobą trzecią, nie tylko przez samego sprawcę, a więc np. przez podmiot, w którym sprawca jest zatrudniony.

Trzecim krokiem jest uiszczenie stosownej kwoty tytułem kary grzywny przez sprawcę. Zgłaszając taki wniosek, sprawca obowiązany jest uiścić tytułem kary grzywny kwotę odpowiadającą co najmniej jednej trzeciej minimalnego wynagrodzenia, a za wykroczenie skarbowe – kwotę odpowiadającą co najmniej jednej dziesiątej tego wynagrodzenia.

Na tle tych przepisów pojawił się problem wykładni: w jaki sposób we wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności należy określić grzywnę w przypadku przestępstwa skarbowego. Czy winna być określona zgodnie z art. 23 k.k.s. w systemie stawek dziennych, czy też kwotowo mimo, że jest to przestępstwo skarbowe, a nie wykroczenie? W praktyce sądowej można wskazać na odmienne rozwiązania.

Zgodnie z pierwszym poglądem, Sąd jest zobowiązany respektować bezwzględnie obowiązujące przepisy prawa, których stosowanie nie może być

³ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 573.

⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa skarbowego*, Warszawa 2003, s. 32.

wyłączone w wyniku uzgodnień stron. Takimi przepisami jest art. 23 § 1 k.k.s., który nakazuje wymierzanie grzywien za przestępstwa skarbowe w stawkach dziennych. W art. 18 § 1 pkt 1 k.k.s. jest mowa o orzeczeniu „tytułem kary grzywny kwoty uiszczonej przez sprawcę”. Określenie to należy interpretować w znaczeniu ściśle leksykalnym, tzn. jako określenie ilości i wysokości stawek, które łącznie dają określoną kwotę, którą sprawca przestępstwa skarbowego powinien uiścić.

Grzywna w systemie stawek dziennych jest w swoim założeniu sprawiedliwsza niż grzywna kwotowa, ponieważ ustalając liczbę stawek, bierze się pod uwagę społeczną szkodliwość czynu, natomiast ustalając wysokość jednej stawki, bierze się pod uwagę szeroko pojętą sytuację materialną sprawcy. Zgodnie z art. 23 § 3 k.k.s., ustalając stawkę dzienną, sąd bierze pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe. Stawka dzienna nie może być niższa od jednej trzydziestej części minimalnego wynagrodzenia ani też przekraczać jej czterystukrotności.

Zgodnie z przeciwny poglądem w przypadku wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie ma potrzeby określać grzywny za przestępstwo skarbowe w systemie stawek dziennych. Literalna wykładnia przepisów art. 18 § 1 pkt 1 k.k.s., art. 143 § 1 pkt 2 k.k.s., art. 146 § 2 pkt 1 k.k.s., w których mowa jest o „kwocie”, a nie grzywnie, uprawnia do przyjęcia stanowiska, że w przypadku omawianej instytucji nie chodzi o grzywnę, ale o kwotę uiszczoną tytułem kary grzywny.

J. Michalski aprobując pierwszy pogląd uznaje, iż w ramach środka karnego, jakim jest dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, orzekana jest m.in. kara grzywny⁵. Oznacza to, iż wypadku przestępstwa skarbowego kara taka musi zostać określona w systemie stawek dziennych.

Zdaniem Z. Radzikowskiej, która przychyliła się ku drugiemu z poglądów, ze sformułowania określonego w art. 18 § 1 pkt 1 k.k.s. wynika obowiązek kwotowego określenia sumy, którą sprawca przestępstwa skarbowego winien uiścić tytułem grzywny. Jest to odstępstwo od obowiązującego w odniesieniu do przestępstw skarbowych tzw. systemu stawek dziennych⁶.

Podobnie T. Grzegorzczak podaje, iż jednym z warunków złożenia do sądu wniosku o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności jest to, żeby sprawca uiścił kwotę odpowiadającą co najmniej najniższej kwo-

⁵ J. Michalski, *Komentarz do Kodeksu karnego skarbowego. Tytuł I. Przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe*, Warszawa 2000, s. 44.

⁶ Z. Radzikowska [w:] G. Bogdan, A. Nita, Z. Radzikowska, A.R. Światłowski, *Nowa kodyfikacja karna. Krótkie komentarze. Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 45.

cie grzywny grożącej za dany czyn zabroniony (art. 17 § 1 pkt 2 k.k.s.). W przypadku przestępstw skarbowych należy więc najpierw ustalić wysokość jednej stawki dziennej grzywny, z uwzględnieniem wskazań płynących z art. 23 § 3 k.k.s., a następnie wielkość całej kwoty, która nie może być wyższa niż iloczyn ustalonej stawki i połowy liczby stawek wynikających z zagrożenia grzywną przewidzianego w naruszonym przepisie części szczególnej kodeksu karnego skarbowego.

Biorąc pod uwagę przedstawione wyżej argumenty, należy skłaniać się do przyjęcia stanowiska, zgodnie z którym finansowy organ dochodzenia, kierując do sądu wnioski o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, powinien, dla realizacji przesłanki określonej w art. 17 § 1 pkt 2 k.k.s., ustalić kwotę odpowiadającą co najmniej najniższej karze grzywny grożącej za dany czyn zabroniony. Oznacza to, że w przypadku przestępstw skarbowych powinien ustalić zarówno liczbę stawek, jak i wysokość jednej stawki, w sposób zgodny z art. 23 § 1 i 3 k.k.s., aby stwierdzić, jaka jest w danym przypadku najniższa kara grzywny. Następnie powinien podjąć negocjację ze sprawcą co do wysokości kary, która nie może być niższa niż iloczyn wcześniej ustalonej liczby stawek i wysokości jednej stawki⁷.

Sąd, udzielając zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, powinien zbadać powyższe ustalenia oraz wymierzyć tytułem kary grzywny kwotę nie wyższą niż uiszczona przez sprawcę. Wydaje się, że na gruncie obowiązujących przepisów zasadny jest pogląd, że Sąd nie określa już (w przypadku przestępstw skarbowych) ilości stawek i wysokości jednej stawki. Za powyższym stanowiskiem przemawia fakt, że instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności jest nie karą, a środkiem karnym uzgodnionym w toku negocjacji⁸.

Na marginesie omawianych problemów interpretacyjnych nie sposób nie zauważyć, iż powyższe rozważania mające istotny wymiar praktyczny, dla sprawców przestępstw skarbowych mają znaczenie drugorzędne. Dla nich bowiem ważna jest ostateczna kwota, jaką będą musieli zapłacić⁹.

Kolejnym wymogiem stawianym sprawcy jest wyrażenie przez niego zgody na przepadek przedmiotów. Należy dokonać spostrzeżenia, iż środek karny w postaci dobrowolnego poddania się odpowiedzialności, bo tak jest

⁷ T. Grzegorzczak [w:] T. Grzegorzczak, K. Postulski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz do tytułu II i III* [w:] *Nowa kodyfikacja karna. Krótkie komentarze*, Warszawa 2000, nr 29, s. 141.

⁸ Por. A. Marek, *Prawo karne. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 1997, s. 237; K. Buchała, A. Zoll, *Kodeks karny. Część ogólna*, Kraków 1998, s. 332.

⁹ M. Marciniak, *Problematyka kary grzywny za przestępstwo skarbowe w przypadku wniosku o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności*, „Prokuratura i Prawo” 2006, nr 1, s. 101.

w kodeksie klasyfikowany, może jednocześnie dotyczyć innego środka karnego w postaci przepadku przedmiotów.

Ostatnią przesłanką pozytywną o charakterze szczególnym, od której zaistnienia ustawodawca uzależnia wdrożenie procedury ubiegania o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, jest obowiązek uiszczenia przez sprawcę zryczałtowanej równowartości kosztów postępowania.

Niezależnie od konieczności zaistnienia omówionych w poprzednich częściach opracowania tzw. przesłanek szczególnych o charakterze pozytywnym, aby wniosek sprawcy o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności był na tyle skuteczny, że zainicjuje dalsze postępowanie, muszą w sprawie występować pewne dodatkowe elementy – określone w przepisie art. 17 § 2 k.k.s. Należą do nich sytuacje możliwe w przypadku, gdy za popełnienie czynu karnego skarbowego grozi jakakolwiek kara surowsza niż samoistna kara grzywny lub popełnienie czynu w warunkach powodujących lub mogących spowodować nadzwyczajne obostrzenie kary bądź zgłoszono interwencję co do przedmiotu podlegającego przepadkowi.

3. Związanie sądu administracyjnego wyrokiem udzielającym zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności – uwagi krytyczne

Zazwyczaj organy prowadzące postępowanie karne skarbowe nie muszą długo namawiać sprawców, którym zarzuca się popełnienie wykroczenia lub przestępstwa skarbowego, a których jednocześnie paraliżuje wizja długotrwałego procesu i ewentualnego skazania, do skorzystania z dobrowolnego poddania się odpowiedzialności gwarantującego definitywne uniknięcie odnotowania w Krajowym Rejestrze Karnym. Dodatkowo, jeśli dzięki temu rozwiązaniu sprawcy nadal będą mogli pełnić funkcję prezesa spółki czy członka zarządu, omawiana instytucja wydaje się nie mieć żadnych wad.

Mimo wskazanych powyżej bezsprzecznych dobrodziejstw płynących z funkcjonowania instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności w sprawach karnych skarbowych, jej bezkrytyczne stosowanie może paradoksalnie przekreślić szanse podejrzanego sprawcy, w szczególności przedsiębiorcy na przeprowadzenie całościowego postępowania dowodowego, a tym samym spowodować jego znaczne ograniczenie w ramach postępowania sądowo administracyjnego.

Wypada dla porządku odnotować, iż ustawodawca stworzył mechanizm, który pozwala w sposób rzetelny uwzględnić wzajemne zależ-

ności pomiędzy wynikiem postępowania karnego skarbowego i podatkowego. Jest nim wprowadzony do kodeksu karnego skarbowego art. 114a. Przywołany przepis umożliwia finansowym organom ścigania zawieszenie postępowania karnego skarbowego do czasu ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej.

Należy mieć jednak na uwadze, iż w praktyce mogą wystąpić sytuacje, gdy równolegle do prowadzonego postępowania karnego skarbowego wobec sprawców deliktów skarbowych (np. prezesów spółek, członków zarządów) prowadzone jest postępowanie podatkowe dotyczące podmiotu, z którym sprawca jest powiązany (np. spółka).

W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w tych sytuacjach wiąże się z pewnym ryzykiem.

Na styku tych postępowań pojawił się bowiem problem związany z interpretacją art. 11 ustawy z 30.8.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej: p.p.s.a.), w odniesieniu do wyroków, które zapadają w wyniku dobrowolnego poddania się odpowiedzialności przez sprawcę. Przywoływany przepis wskazuje, iż ustalenia wydane w postępowaniu karnym z prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny, zaś wyrok zezwalający na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności zostaje niejednokrotnie uznany za wyrok skazujący, czyli taki w którym ustalana jest wina i wymierzana kara.

Z powyższego wynika, że wyrok wydany jako rezultat dobrowolnego poddania się odpowiedzialności tj. wyrok skazujący, powoduje, iż sądy administracyjne oraz organy podatkowe są nim związane. W takiej sytuacji realne szanse na pozytywne rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu podatkowym wydają się być znikome.

Tym samym sądy administracyjne poczęły odstępować od dokładnej analizy sprawy, czując się związane treścią rozstrzygnięcia karnego. Według tejże zasady, sądy administracyjne oddalają też skargi podatników. Warto w tym miejscu przywołać kilka orzeczeń potwierdzających tezę o utrwalonej linii orzeczniczej w przedmiotowym zakresie.

W prawomocnym wyroku z dnia 30.10.2007 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie wskazał, iż dopuszczalne jest odstąpienie przez organy podatkowe od dodatkowych czynności dowodowych i oparcie swoich ustaleń co do stanu faktycznego na treści ustaleń prawomocnego wyroku skazującego także i w tym przypadku, gdy wyrok zapadł w wyniku dobrowolnego poddania się odpowiedzialności karnej. Sąd administracyjny podkreślił również, iż w jego ocenie dla zastosowania art. 11 p.p.s.a. nie ma znaczenia, że skazujący wyrok zapadł w wyniku dobrowolnego poddania się odpowiedzialności.

ści bez przeprowadzania postępowania przez sąd karny¹⁰. Z kolei WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 9.12.2008 r. stwierdził jednoznacznie, iż na mocy art. 148 § 5 k.k.s. orzeczenie uwzględniające wniosek o zezwolenie na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności ma walor wyroku skazującego¹¹.

Również WSA we Wrocławiu w prawomocnym wyroku z dnia 23.3.2009 r. podkreślił, iż przepis art. 11 p.p.s.a. nie różnicuje konsekwencji związania sądu administracyjnego wyrokiem od trybu i okoliczności, w jakich wyrok zapadł¹². Swoje stanowisko WSA powtórzył w wyroku 19.10.2010 r. wskazując, iż prawomocny wyrok sądu karnego uwzględniający wniosek o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności obala domniemanie niewinności co powoduje, że wyrok sądu powszechnego może być jednym z wielu dowodów uzasadniających twierdzenie, iż podatnik wystawił faktury VAT z tytułu prowizji handlowych za pomoc w sprzedaży pojazdów, które to faktury nie odzwierciedlały rzeczywistych transakcji gospodarczych, gdyż objęte nimi usługi nie zostały faktycznie wykonane¹³.

Powyższe stanowisko nie znalazło całkowitej aprobaty w doktrynie. Należy wskazać na pogląd L. Wilka i J. Zagrodnika, iż „dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, oprócz uproszczenia postępowania, pozwala również sprawcy uniknąć statusu i piętna skazanego oraz recydywisty skarbowego, a także wynikających z tego konsekwencji”¹⁴.

Podobnie twierdzi H. Gajewska-Kraczkowska, uznając, iż skoro zgodnie z przepisem art. 18 § 2 k.k.s. prawomocny wyrok o zezwoleniu na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie podlega wpisowi do Krajowego Rejestru Karnego, to tym samym cytowany przepis jest jednoznacznym dowodem, iż wyrok, którym sąd zezwala na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności przez sprawcę, nie jest wyrokiem skazującym¹⁵.

Z kolei S. Baniak zdaje się być odmiennego zdania, twierdząc iż istota dobrowolnego poddania się odpowiedzialności polega na tym, że sam sprawca występuje do finansowego organu postępowania przygotowawczego z wnioskiem o określone skazanie i ustala z tym organem wysokości kary grzywny i rodzaj środków karnych...”¹⁶.

¹⁰ I SA/Kr 1747/06, opubl. Vademecum Doradcy Podatkowego.

¹¹ I SA/Po 770/08, opubl. Vademecum Doradcy Podatkowego.

¹² I SA/Wr 1006/08, opubl. Vademecum Doradcy Podatkowego.

¹³ I SA/Wr 717/10, opubl. Legalis.

¹⁴ L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 93.

¹⁵ H. Gajewska-Kraczkowska, P. Suchocki, *Dobrowolne poddanie się odpowiedzialności w postępowaniu karnym skarbowym i jego wpływ na postępowanie przed sądami administracyjnymi*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 9, s. 35.

¹⁶ S. Baniak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2009, s. 106.

Orzeczenie w przedmiocie dobrowolnego poddania się odpowiedzialności pociąga za sobą skutek w postaci stanu rzeczy osądzonej (*res iudicata*), jednak pomimo formy wyroku nie jest wpisywane do Krajowego Rejestru Karnego, a uiszczona tytułem grzywny kwota nie stanowi przesłanki recydywy skarbowej.

Dlatego też za trafny należy uznać pogląd, iż wyrok zezwalający na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności nie jest wyrokiem skazującym, bo na jego mocy jest zatwierdzana jedynie kwota tytułem kary grzywny – jak zostało to wskazywane w pkt 2 niniejszego artykułu – co do której wcześniej porozumiała się osoba poddająca się tej odpowiedzialności z organem podatkowym.

Tym samym klasyfikowanie wyroku, którym sąd karny zezwala na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, jako wyroku skazującego budzi poważne i uzasadnione wątpliwości. Sądy administracyjne dokonują swego rodzaju uproszczenia.

Nie sposób nie zauważyć, iż wskazana interpretacja przepisu art. 11 p.p.s.a. niezwykle ułatwia realizację celów fiskalnych państwa w warunkach zawiłego sporu co do stanu faktycznego. Nie sposób równocześnie pominąć okoliczności, że sądy nie są związane walorem powagi rzeczy osądzonej wyroków uniewinniających.

W praktyce oznaczać to będzie, że podatnik może zostać uniewinniony wyrokiem sądu powszechnego od zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego określonego w kodeksie karnym skarbowym, zaś sprawę podatkową sąd administracyjny może rozstrzygnąć na jego niekorzyść. Sąd administracyjny może bowiem zaakceptować odmienne ustalenia organu podatkowego niż te, które stały się podstawą do wydania wyroku uniewinniającego przez sąd karny.

4. Podsumowanie

Postępowanie podatkowe czy kontrola podatkowa podporządkowane są ściśle określonym zasadom, które mają na celu zapewnienie rzetelności przy wyliczaniu przez organy wysokości zobowiązania podatkowego. Jedną z nich zakłada czynny udział strony i możliwość przedstawiania dowodów na każdym etapie postępowania.

Logiczną kolejnością zdarzeń winno być ustalenie w pierwszej kolejności, czy wystąpił czyn niedozwolony (uszczerpiecie lub narażenie na uszczerpiecie należności Skarbu Państwa), a dopiero potem ustalenie kto go popełnił

i czy uczynił to umyślnie, co z reguły rodzi właściwą odpowiedzialność kar-noskarbową.

Ograniczenie postępowania dowodowego w postępowaniu sądowo ad-ministracyjnym jedynie do włączenia do niego materiału zgromadzonego w toku postępowania karnego skarbowego w przedmiocie udzielenia zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, niweczy w ogromnym stopniu zasadę zapewnienia czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym.

Instytucja dobrowolnego poddania się odpowiedzialności stanowi w swej istocie zaniechanie ukarania sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbo-wego, zaś wydany wyrok nie jest wyrokiem skazującym, tym samym nie może być interpretowany rozszerzająco w ramach art. 11 p.p.s.a.

Voluntary submission to liability in fiscal penal law and its influence on the proceedings before administrative courts

Voluntary submission to liability is one of the basic institutions of punishment decrease in fiscal penal law. The perpetrator of a fiscal offence derives considerable benefits in fiscal penal proceedings: the judgment in which the court permits the perpetrator to voluntarily accept liability is not entered in the National Criminal Register, and at the same time it does not constitute grounds for finding the person a repeated fiscal offender. On the other hand the institution conducting the proceeding recovers public-law debt.

Despite the undeniable benefits arising from voluntary submission to liability – in matters of criminal tax cases – its indiscriminate use may cancel the chances of the suspected perpetrator in the overall evaluation of evidence in the administrative judicial proceedings.

At the junction of these proceedings the problem appeared in the interpretation of the judgments based on the voluntary submission to liability of the offender – the administrative courts consider them as convictions. The result is that the administrative courts and tax authorities are bound by article 11 of administrative judicial proceedings Act.

The author upheld the view that the institution of voluntary submission to liability is not the judgment of conviction and it cannot be interpreted broadly.