

# Fakultatywne zawieszenie postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 114a k.k.s.



**Anna Wolny**

*Prawnik, doktorantka w Katedrze Prawa Karnego Procesowego Uniwersytetu Śląskiego. Zawodowo zajmuje się sprawami podatkowymi i karnoskarbowymi na rzecz firmy o globalnym zasięgu.*

✉ [a.m.m.wolny@gmail.com](mailto:a.m.m.wolny@gmail.com)

## **Optional Suspension of Fiscal Penal Proceedings Under Article 114a of the Penal Fiscal Code**

*The paper discusses the admissibility of the optional suspension of fiscal penal proceedings at the jurisdictional stage on the basis of art. 114a KKS. According to Art. 114a, optional suspension of fiscal penal proceedings is possible if there are significant difficulties in the course of such proceedings due to the conduct of proceedings before fiscal control authorities, tax authorities, customs authorities or administrative courts. It is considered consistent in the doctrine that an optional suspension of fiscal proceedings is admissible at the stage of preparatory proceedings. The discrepancy raises the notion that art. 114a should also be used at the jurisdictional stage, as this provision is seen as an extension of the scope of the exceptions to the principle of the jurisdiction of the courts. Undeniably accepting that the current law provides for the optional suspension of fiscal penal proceedings at the jurisdictional stage in order to await a preliminary ruling may lead, in the author's view, to a situation where basic procedural guarantees are not respected.*

Ustawa z dnia 25 czerwca 2010 roku o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw<sup>1</sup> wprowadziła do kodeksu karnego skarbowego (dalej: k.k.s.) regulację umożliwiającą fakultatywne zawieszenie postępowania karnego skarbowego, przewidzianą w art. 114a k.k.s. Przepis ten stanowi unor-

mowanie szczególne, uzupełniające przesłanki zawieszenia postępowania karnego skarbowego określone w art. 22 § 1 kodeksu postępowania karnego (dalej: k.p.k.), który znajduje zastosowanie w sprawach karnych skarbowych z mocy odesłania zawartego w art. 113 k.k.s.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Dz.U. nr 127, poz. 858, ustawa weszła w życie z dniem 30 lipca 2010 r.

<sup>2</sup> J. Zagrodnik (w): L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 550.

Zgodnie z treścią art. 114a k.k.s. fakultatywne zawieszenie postępowania karnego skarbowego jest możliwe w razie pojawienia się istotnych trudności w toku tego postępowania ze względu na prowadzone postępowanie przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. W uzasadnieniu projektu ustawy

korespondują<sup>5</sup>, *prima vista* mogłoby się wydawać, że art. 114a k.k.s. będzie odnosił się do każdego z wymienionych etapów. Wskazane stanowisko spotykane jest w literaturze przedmiotu, gdzie przyjmuje się, że stosowanie art. 114a k.k.s. również w stadium jurysdykcyjnym postrzegane winno być za pozakodeksowe rozszerzenie zakresu wyjątków od zasady samodziel-



## Zgodnie z treścią art.114a k.k.s. fakultatywne zawieszenie postępowania karnego skarbowego jest możliwe w razie pojawienia się istotnych trudności w toku postępowania ze względu na prowadzone postępowanie przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi.

z dnia 25 czerwca 2010 roku o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy numer 1852) wskazano, iż w razie braku prawomocnych rozstrzygnięć sądów administracyjnych w postępowaniach podatkowych czy też ostatecznych decyzji administracyjnych uzasadnione będzie zawieszenie prowadzonych postępowań w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, co wskazuje na szczególną korelację pomiędzy normami karnymi skarbowymi a podatkowoprawnymi<sup>3</sup>. Biorąc pod uwagę, że w procesie karnym skarbowym wyróżnia się m.in. stadium postępowania przygotowawczego oraz stadium jurysdykcyjne<sup>4</sup>, które wzajemnie ze sobą

ności jurysdykcyjnej sądów wynikającej z art. 8 § 2 k.p.k. (mającej zastosowanie w związku z art. 113 § 1 k.k.s.). Innymi słowy pogląd uzasadnia oczekiwanie prejudykatu także w stadium sądowym postępowania karnego<sup>6</sup>. Przyjmuje się, że fakultatywne zawieszenie postępowania na mocy art. 114a k.k.s. dopuszczalne jest na każdym etapie postępowania karnego skarbowego. Równolegle ukształtował się pogląd, iż fakultatywne zawieszenie postępowania karnego skarbowego dopuszczalne jest wyłącznie w stadium przedsądowym, a stanowisko takie reprezentują m.in. Hanna Gajewska-Kraczkowska<sup>7</sup> czy Jarosław Zagrodnik<sup>8</sup>.

3 Zob. L. Wilk, *Szczególnie cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 141.

4 M. Cieślak, *Polska procedura karna*, Warszawa 1984, s. 54–57. Tak również: S. Stachowiak, *Postępowanie przygotowawcze* (w:) K. Marszał (red.), *Proces karny. Przebieg postępowania*, Katowice 2008, s. 13–18; K. Zgryzek, *Postępowanie przygotowawcze* (w:) K. Marszał (red.), *Proces karny. Przebieg...*, s. 73–75.

5 Blżej na temat korelacji stadiów postępowania zob. J. Zagrodnik, *Model interakcji postępowania przygotowawczego oraz postępowania głównego w procesie karnym*, Warszawa 2013.

6 Zob. T. Razowski, *Zawieszenie postępowania na podstawie art. 114a k.k.s.*, „Prokuratura i Prawo” 2015, nr 5.

7 H. Gajewska-Kraczkowska, *O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego*, „Monitor Podatkowy”, 2012, nr 4.

8 J. Zagrodnik (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny...*, Warszawa 2014, s. 545.

Na tle przedstawionej rozbieżności poglądów zarysowującej się w piśmiennictwie<sup>9</sup> uzasadnione jest poddanie głębszej analizie unormowania zamieszczonego w art. 114a k.k.s. w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy powołany przepis został sformułowany w sposób prawidłowy, czy w istocie oddaje intencję ustawodawcy, która towarzyszyła jego wprowadzeniu do regulacji procesu karnego skarbowego.

Do niekwestionowanych należy teza, że fakultatywne zawieszenie postępowania karnego jest dopuszczalne na etapie postępowania przygotowawczego

sądom karnym niezależnie rozstrzygać zagadnienia faktyczne i prawne, co postrzegane jest zarówno jako prawo, jak i obowiązek sądu karnego<sup>11</sup>.

Co do zasady – jak zilustrowano powyżej – sąd karny samodzielnie rozstrzyga wszelkie zagadnienia zarówno faktyczne, jak i prawne<sup>12</sup> mające znaczenie dla sprawy. Od wskazanej zasady dotyczącej postępowania jurysdykcyjnego<sup>13</sup> ustawodawca przewiduje jednak liczne wyjątki<sup>14</sup>. Jeden z nich jest przewidziany w art. 8 § 2 k.p.k. i dotyczy związania sądu prawomocnym rozstrzygnięciem kształtującym prawo



## Rozbieżności rodzi pogląd, że art.114a k.k.s. powinien być także stosowany w stadium jurysdykcyjnym, gdyż przepis ten – w tego rodzaju przypadkach – postrzegany jest jako pozakodeksowe rozszerzenie zakresu wyjątków od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądów.

go. Wątpliwości nasuwa stosowanie art. 114a k.k.s. na etapie postępowania sądowego. Wyłaniają się one na tle zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego, która uregulowana została w art. 8 § 1 k.p.k., a nie może być pomijana na gruncie kodeksu karnego skarbowego stosownie do odesłania zawartego w art. 113 § 1 k.k.s. Powołaną zasadę definiuje się jako autonomiczność sądu karnego – oczywiście przy jednoczesnym uwzględnieniu jego kognicji. Oznacza to, że w zakresie orzekania sąd nie jest związany rozstrzygnięciami innych podmiotów<sup>10</sup>. W rezultacie samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego umożliwia

albo stosunek prawny<sup>15</sup>. W postępowaniu karnym skarbowym kluczowa jest kwestia prejudycjalności<sup>16</sup> w przypadku ostatecznej decyzji administracyjnej wy-

9 Zob. T. Razowski, *Zawieszenie postępowania...*; G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudycjalność*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3; H. Gajewska-Kraczkowska, *O prawdziwej funkcji...*

10 P. Hofmański, *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego*, Katowice 1988, s. 44.

11 T. Gardocka, *Prejudycjalność w polskim procesie karnym*, Warszawa 1987, s. 12 (za: P. Hofmański, *Samodzielność jurysdykcyjna...*, Katowice 1988, s. 44.

12 Zob. S. Śliwiński, *Polski proces karny przed sądem powszechnym. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 1948, s. 579–580.

13 J. Zagrodnik (w: L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny...*, s. 545.

14 Na marginesie warto odnotować, że jako przykład wyjątku od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego można wskazać art. 11 § 2 k.p.k., art. 7 ustawy o świadku koronnym, art. 105 ust. 3 Konstytucji RP – H. Gajewska-Kraczkowska, *O prawdziwej funkcji...*, s. 14.

15 P. Hofmański, *Samodzielność jurysdykcyjna...*, s. 106.

16 P. Hofmański na gruncie prawa karnego postrzega prejudycjalność jako zależność występującą pomiędzy wydanymi rozstrzygnięciami: tenże, *Kilka uwag na temat prejudycjal-*

dawanej przez organy finansowe lub rozstrzygnięcia administracyjnego niemającego charakteru orzeczenia konstytutywnego.

Cała rzecz w tym, że skoro sąd karny jest zobowiązany do samodzielnego dokonywania ustaleń faktycznych i prawnych, to w braku odmiennej, wyraźnej woli ustawodawcy wysłowionej w przepisie ocena dokonana przez inny organ nie może być dla niego wiążąca, a jedynie może stanowić materiał uzupełniający rozważania prawne. Takie stanowisko uwzględniłaby zasada bezpośredniości, ale i jest gwarantem realizacji

z którym przyjmuje się, iż „samodzielną jurysdykcyjną sądu karnego (art. 8 § 1 k.p.k.) nie uprawnia do dokonywania dowolnych ustaleń w zakresie obowiązku podatkowego. Skoro ustalenie istnienia tego obowiązku (bądź braku powinności) oraz wysokości podatku należy do organów skarbowych pod kontrolą sądu administracyjnego, to zapadające w odnośnym postępowaniu decyzje należy traktować jako rozstrzygnięcia »kształtujące stosunek prawny« (art. 8 § 2 k.p.k.) i uznawać za wiążące w postępowaniu karnym”<sup>22</sup>. Zacytowany zgoła odmienny pogląd Sądu Apelacyjnego



## Kluczowa wydaje się zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego zakładająca, że w zakresie orzekania sąd nie jest związany rozstrzygnięciami innych podmiotów.

zasady prawdy materialnej<sup>17</sup> oraz uwzględnia zasadę swobodnej oceny dowodów<sup>18</sup>. Innymi słowy decyzja administracyjna o charakterze deklaratywnym<sup>19</sup> musi być ujmowana w kategorii faktów dowodowych podlegających swobodnej ocenie dowodów<sup>20</sup>. Wobec powyższego zarówno decyzje administracyjne wydane przez organ finansowy, jak i rozstrzygnięcia administracyjne o charakterze deklaratywnym nie mogą być postrzegane za równorzędne rozstrzygnięciom, które zostały wyraźnie uznane przez przepisy prawa jako wiążące dla sądu karnego<sup>21</sup>.

Równocześnie zarówno w literaturze, jak i orzecznictwie formułowane jest także zapatrywanie, zgodnie

*ności w polskim procesie karnym*, „Prokuratura i Prawo” 1988, nr 11, s. 102.

17 Wyrok SA w Lublinie z dnia 23 grudnia 2009 r., II AKA 152/09, KZS 2010, nr 4, poz. 45.

18 P. Hofmański, *Samodzielność jurysdykcyjna...*, s. 23 i n.

19 T. Gardocka, *Prejudycjalność...*, s. 158–160.

20 J. Łętowski, *Sądy powszechne i praworządność w administracji*, Wrocław 1967; T. Gardocka, *Prejudycjalność...*, s. 158.

21 J. Zagrodnik (w.): L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny...*, s. 544.

go w Krakowie ogranicza samodzielne dokonywanie ustaleń faktycznych i prawnych przez sąd karny. Przyjęto bowiem, że decyzje administracyjne powinny być postrzegane jako rozszerzenie zakresu wyjątków od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego.

Wskazany pogląd spotkał się ze słuszną krytyką. Zauważono bowiem, że zaproponowana interpretacja art. 8 § 2 k.p.k. w odniesieniu do decyzji administracyjnych została dokonana w sposób nieprawidłowy, chociażby ze względu na niedopuszczalne zastosowanie wykładni rozszerzającej<sup>23</sup> przy równoczesnym naruszeniu elementarnej zasady, jaką jest *nullum crimen sine lege stricta*. Pominięto bowiem, że w postępowaniu o przestępstwa i wykroczenia skarbowe sąd karny nie jest związany decyzjami organów skarbowych

22 Wyrok SA w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2000 r., II AKA 32/00, KZS 2000, nr 6, poz. 15 (za:) J. Skorupka, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2015, Legalis (uwagi do art. 8). Zob. postanowienie SA w Lublinie z dnia 17 czerwca 2009 r., II Akz 334/09, Legalis nr 246661.

23 J. Duży, *Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 1, s. 110.

w zakresie obejmującym wysokość podatku czy też faktem istnienia zobowiązania podatkowego<sup>24</sup>, które *de facto* każdorazowo powstaje z mocy prawa<sup>25</sup>. Autonomiczność sądu karnego uzasadnia samodzielne badanie wszelkich zagadnień faktycznych i prawnych<sup>26</sup>, a w szczególności w zakresie obejmującym właśnie istnienie bądź nieistnienie zobowiązania podatkowego czy też określenie wysokości należnego podatku.

Nie będzie także postrzegane jako *novum* stwierdzenie, że rozstrzygnięcia co do istoty sprawy podatkowej następują poprzez wydanie decyzji. Powyższe wynika wprost z art. 207 ordynacji podatkowej<sup>27</sup>. Wyjaśnić należy, że istotą decyzji administracyjnej może być wywołanie określonych skutków prawnych (decyzja o charakterze konstytutywnym) bądź wyłącznie stwierdzenie przez organ podatkowy istnienia określonego prawa czy też obowiązku (decyzja o charakterze deklaracyjnym)<sup>28</sup>. Doprecyzować należy, że wydanie decyzji ustalającej albo określającej zobowiązanie finansowoprawne nie powoduje powstania stosunku podatkowoprawnego, gdyż – w myśl chociażby konstytucyjnej zasady wynikającej wprost z art. 217 Konstytucji RP – podatek powstaje na mocy ustawy<sup>29</sup>.

Wobec powyższego w literaturze przedmiotu przyjmuje się, że art. 21 § 1 ordynacji podatkowej oznacza należy za skonstruowany w sposób nieprawidłowy, ponieważ wydanie decyzji podatkowej nie tworzy obowiązku podatkowego, gdyż ten każdorazowo powstaje z mocy prawa (sama zaś decyzja ma charakter wtórny)<sup>30</sup>. Oznacza to – jak słusznie zauważył Jerzy Duży – że decyzje podatkowe będą miały charakter konstytutywny wyłącznie w ograniczonym zakresie<sup>31</sup>.

Bezspornie, decyzje podatkowe będą odgrywać znaczącą rolę w toku postępowania karnoskarbowego, gdyż kodeks karny skarbowy dopełnia treść swoich przepisów „dwoma dyrektywami: normatywną techniką legislacyjną recepcji oraz blankietowością własnych przepisów części szczególnej”<sup>32</sup>. Decyzje podatkowe wydawane przez organy finansowe czy też rozstrzygnięcia sądu administracyjnego niemającego charakteru konstytutywnego będą konkretyzować stosunek prawnopodatkowy. Jednak – mając w szczególności na uwadze źródło związania sądu karnego – omawiany wpływ będzie odgrywać mniejszą rolę w toku postępowania karnoskarbowego niż w przypadku wyraźnego związania sądu karnego rozstrzygnięciem sądu lub innego organu przez przepisy prawa<sup>33</sup>. Mając na uwadze powyższe, za słuszne należy postrzegać stanowisko, iż decyzje podatkowe wydawane przez organy finansowe czy też rozstrzygnięcia sądu administracyjnego niemające charakteru konstytutywnego nie muszą być dowodami ocenianymi przez sąd karny w myśl z góry określonych zasad, gdyż organ orzekający będzie oceniał dowody niezależnie (czyli zgodnie z własnym przekonaniem)<sup>34</sup>.

Zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego ulegała modyfikacjom na przestrzeni lat. Na gruncie unormowanej zasady w art. 8 § 2 k.p.k. nie zostały jednak uwzględnione – w postaci uregulowania zamieszczonego w kodeksie postępowania karnego – postulaty mające na celu rozszerzenie zakresu

24 Zob. P. Hofmański, E. Sadzik, K. Zgryzek, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, Warszawa 2011, s. 111; T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, Warszawa 2014, s. 85.

25 Zob. H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2014, Legalis (uwagi do art. 21) (za:) J. Duży, *Kompetencja sądu karnego...*; H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2014, Legalis (uwagi do art. 4, 5). Por. R. Mastalski, *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe* (w:) M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, s. 218–223; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2009, s. 37–39; M. Staniszewski, *Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa*, Warszawa 2011, s. 209–215.

26 Uchwała SN z dnia 10 stycznia 1968 r., VI KZP 55/67, Legalis nr 555937.

27 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.).

28 Zob. H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa...* (uwagi do art. 207); E. Ochendowski, *Postępowanie administracyjne – ogólne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne*, Toruń 2012, s. 35–37.

29 H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa...* (uwagi do art. 21).

30 J. Duży, *Kompetencja sądu karnego...*, s. 109.

31 H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa...* (uwagi do art. 21).

32 F. Prusak, *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008, s. 23–24.

33 J. Zagrodnik (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny...*, s. 550.

34 Zob. A. Murzynowski, *Istota i zasady procesu karnego*, Warszawa 1984, s. 269–270.

wyjątków od omawianej regulacji o orzeczenia władz administracyjnych, co można postrzegać jako celowe działanie<sup>35</sup>. Podkreślić w tym miejscu należy, że dopuszczalne jest jednak rozszerzenie zakresu wyjątków od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego<sup>36</sup> za pomocą innych aktów prawnych o randze ustawy<sup>37</sup>. Przykładem takiego rozwiązania jest art. 170 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, z którego wynika, że prawomocne orzeczenia sądu administracyjnego (które również w piśmiennictwie postrzegane mogą być jako rozstrzygnięcia o charakterze deklaratoryjnym<sup>38</sup>) wiążą zarówno strony, jak i sąd, który je wydał, a także inne sądy<sup>39</sup>. Słusznie bowiem przyjmuje się, że wskazany przepis prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ma na celu zagwarantowanie spójnych orzeczeń wydawanych przez organy wymiaru sprawiedliwości.

Zwrócić należy uwagę, że ewentualne związanie sądu karnego (nawet istniejąca) decyzją administracyjną na podstawie art. 170 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>40</sup> (dalej: p.p.s.a.) także winno być postrzegane jako kwestia dyskusyjna. Oczywiście jest, że wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawowany jest przez Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe, ale również – wyłącznie na czas wojny – także przez sądy wyjątkowe. W związku z analizowanym zagadnieniem rozróżnić należy podstawowe założenia postępowania administracyjnego od tych, które charakteryzują postępowanie karne. Postępowanie administracyjne ma na celu – co wynika wprost z treści art. 184 Konstytucji RP – kontrolę działalności administracji publicznej, która obejmuje także orzekanie o zgodności z ustawami uchwał or-

ganów samorządu terytorialnego oraz aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej. Postępowanie administracyjne bezsprzecznie w swoich podstawowych założeniach bardziej jest zbliżone do postępowania inkwizycyjnego<sup>41</sup>, zaś postępowanie karne (także skarbowe) jest „obligatoryjną formą stwierdzenia winy określonej osoby z powodu popełnionego przestępstwa”<sup>42</sup>. Postępowanie karne ma na celu urzeczywistnienie norm prawa karnego materialnego<sup>43</sup>, podczas gdy „funkcją postępowania sądownoadministracyjnego nie jest (...) konkretyzacja norm prawa materialnego (...), lecz właśnie kontrola zgodności z prawem tej konkretyzacji dokonanej przez kontrolowany organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym bądź kontrola zgodności z prawem niektórych aktów normatywnych organów administracyjnych”<sup>44</sup>. Innymi słowy, podstawowym zadaniem sądów administracyjnych jest badanie procesu stosowania prawa przez organy administracyjne<sup>45</sup>. Dodać należy, że do zakresu kognicji sądu administracyjnego należy ocenienie działań podejmowanych przez organ orzekający. Weryfikowane jest, czy organy administracyjne w sposób prawidłowy ustaliły stan faktyczny, powołały prawidłowe przepisy przy równoczesnym zastosowaniu właściwej ich wykładni<sup>46</sup>.

Bezsprzecznie, przebieg postępowania administracyjnego może oddziaływać na sądowe postępowanie karne. Jednak to sąd karny będzie dokonywał niezależnej oceny rozstrzygnięć organów administracyj-

35 E. Pieniążek, *Prejudycjalność orzeczeń w procesie karnym*, „Prokuratura i Prawo” 2005, s. 102.

36 T. Gardocka, *Prejudycjalność...*, s. 159.

37 Wyrok SN z dnia 1 grudnia 1998 r., IV KKN 492/97, *Legalis* nr 43115.

38 T. Razowski, *Zawieszenie postępowania...*, s. 96.

39 R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*. Komentarz, Warszawa 2015, *Legalis* (uwagi do art. 170).

40 Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 1369).

41 M. Wierzbowski (red.), *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2006, s. 14–16.

42 K. Marszał (red.), *Proces karny. Zagadnienia ogólne*, Katowice 2008, s. 14.

43 A. Murzynowski, *Istota i zasady...*, s. 17.

44 R. Suwaj, *Judycjalizacja postępowania administracyjnego*, Warszawa 2009, s. 44.

45 J. Borkowski, J. Jendrońska, R. Orzechowski, A. Zieliński, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1985, s. 281.

46 Zob.: wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 stycznia 2010 r., IV SA/Po 383/09, *Legalis* numer 517232; wyrok NSA z dnia 2 lutego 2011 r., I OSK 487/10, *Legalis* numer 820250; wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 stycznia 2012 r., III SA/Wa 1194/11, *Legalis* numer 829492.

nych, mając chociażby na uwadze omówioną powyżej (a ogólnie uznawaną) zasadę swobodnej oceny dowodów. Takie wnioski nie są jednak postrzegane jako stanowisko powszechne. Niemniej jednak należy mieć na uwadze, że porównywane postępowania karne i administracyjne charakteryzują się odmienną istotą, przedmiotem, a w pewnym stopniu również zasadami. Przyjmuje się w społeczeństwach rozwiniętych, że pewność prawa gwarantują tzw. reguły wtórne<sup>47</sup>, które określają – za pomocą zbiorów norm – obowiązujące procedury. W polskim systemie prawnym utworzono niejednakowe źródła prawa

wnoszenia pism do sądu administracyjnego w formie elektronicznej<sup>48</sup>. W treści przepisów uznano generalnie przyporządkowanie prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi do postępowań sądowych „w sprawach z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz w innych sprawach, do których przepisy stosuje się z mocy ustaw szczególnych” (art. 1 p.p.s.a.). W rezultacie już sama ustawa unormowała, że zarówno przepisy postępowania administracyjnego, jak i przepisy postępowania przed sądami administracyjnymi nie mają zastosowania w stosunku do postępowania karnego<sup>49</sup>.



## Przebieg postępowania administracyjnego może oddziaływać na sądowe postępowanie karne, ale to sąd karny będzie dokonywał niezawisłej oceny rozstrzygnięć organów administracyjnych, mając chociażby na uwadze zasadę swobodnej oceny dowodów.

normujące postępowanie karne (również skarbowe) i postępowanie administracyjne. Dlatego nie sposób upatrywać w art. 170 p.p.s.a. podstawy do związania sądu karnego orzeczeniem administracyjnym. Przede wszystkim już w pierwszym rozdziale ustawy przepisy kształtują zagadnienie sprawy administracyjnej oraz kryteria kontroli czy też zakres przedmiotowy ustawy. Określono także zakres niektórych podmiotów biorących udział w postępowaniu czy też procedurę

Rozważyć należy, czy trafność twierdzeń – jakoby występowała szczególna relacja między art. 8 § 2 k.p.k. i art. 170 p.p.s.a. – znajduje także potwierdzenie w kodeksie postępowania karnego, który określa źródła prawa karnego procesowego w postaci Konstytucji RP, kodeksu postępowania karnego, ustaw szczególnych, aktów wykonawczych (wydanych na podstawie delegacji ustawowej) czy też ustaw określających ustrój organów postępowania karnego<sup>50</sup>. Za szczególną ustawę można uznać omawiane przepisy postępowania administracyjnego.

47 Angielski filozof analityczny Herbert Lionel Adolphus Hart przyjął, że na pojęcie prawa składają się reguły pierwotne oraz reguły wtórne. Pierwsze z reguł nakładają obowiązki i adresowane są bezpośrednio do członków społeczeństwa, reguły zaś wtórne korelują z regułami pierwotnymi, ponieważ mają charakter proceduralny. Oznacza to, że reguły wtórne ustalają sposób posługiwania się regułami pierwotnymi. Zob. M. Zirk-Sadowski *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Warszawa 2011, str. 152–153.

48 P. Szustakiewicz, A. Skoczyła (red.) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2016, Legalis.

49 Postanowienie NSA z dnia 24 stycznia 2012 r., I OZ 544/11, Legalis numer 529421.

50 J. Skorupka, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2015, Legalis (uwagi do art. 1).

Powyższe stanowisko stanowi podstawę – aprobowaną przez niektórych autorów w piśmiennictwie – do fakultatywnego zawieszenia postępowania karnego skarbowego w stadium jurysdykcyjnym celem oczekiwania prejudykatu. W rozważaniach wyciągane są jednak zbyt daleko idące wnioski. Dla przykładu przyjmuje się, iż brak decyzji administracyjnej wydanej przez organ finansowy czy też rozstrzygnięcia administracyjnego o charakterze deklaracyjnym w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe w stadium jurysdykcyjnym stanowi „istotne utrudnienie” umożliwiające zastosowanie art. 114a k.k.s. Rzekomo taki pogląd uzasadnia brzmienie omawianego przepisu oraz fakt, że art. 170 p.p.s.a. stanowi rozszerzenie zakresu wyjątków od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego.

*Prima facie* zaproponowana interpretacja art. 114a k.k.s. – jakoby art. 170 p.p.s.a. stanowił podstawę do fakultatywnego zawieszenia postępowania karnego skarbowego w stadium jurysdykcyjnym – zdaje się być słuszną. Tym bardziej że ustawodawca w treści przepisu art. 114a k.k.s. wskazuje, że dopuszczalne jest zawieszenie „postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe”. Brak jest w treści regulacji jakiegokolwiek ograniczenia co do tego, w jakim stadium postępowania możliwe jest jego zawieszenie. Zaakcentowania wymaga jednak fakt, że art. 170 p.p.s.a. uznaje za wiążące jedynie „prawomocne orzeczenia”. Z treści przepisu w sposób jednoznaczny wynika, że istotą mocy wiążącej prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego jest fakt, iż inne podmioty (tj. inne sądy, inne organy państwowe czy też osoby trzecie) muszą uwzględniać istnienie takiego rozstrzygnięcia. W przypadku zaś, gdy brak jest prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego, to niewątpliwie art. 170 p.p.s.a. nie będzie miał zastosowania, gdyż nie zostanie zrealizowana podstawowa przesłanka sformułowana w przepisie. Oznacza to, że organy wymiaru sprawiedliwości w szczególności muszą brać pod uwagę treść czy też skutki, jakie z tych prawomocnych orzeczeń wynikają. Moc wiążąca orzeczeń – w myśl omawianego przepisu – sprawia, że nie jest poddawane ponownej analizie rozstrzygnięcie już zagadnienie.

Artykuł 170 p.p.s.a. (regulujący jedynie kwestię mocy wiążącej istniejących oraz prawomocnych orze-

czeń), jak i art. 114a k.k.s. (odwołujący się wyłącznie do „istotnych utrudnień” w postępowaniu) nie wprowadzają normy dopuszczającej zawieszenie postępowania karnego skarbowego w stadium sądowym, w przypadku gdy takie rozstrzygnięcie jeszcze nie zostało wydane. Nie stanowi *novum* zapatrywanie, iż dopuszczalność podjęcia decyzji procesowej w przedmiocie zawieszenia postępowania karnego skarbowego w stadium jurysdykcyjnym wymaga wprowadzenia wyraźnego zezwolenia przez ustawodawcę<sup>51</sup>, które nie istnieje w obowiązującym stanie prawnym.

Konieczność istnienia prawomocnego orzeczenia o mocy wiążącej dla sądu karnego w stadium jurysdykcyjnym stanowi kluczową przesłankę w czasie analizy art. 170 p.p.s.a. przez pryzmat art. 114a k.k.s. Wyjaśnić należy, że oczekiwanie w stadium jurysdykcyjnym postępowania karnego skarbowego na prejudykat w postaci prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego prowadziło do nieakceptowalnej sytuacji. Rozbudowane zostałyby bowiem warunki dopuszczalności oraz kontynuacji postępowania karnego o przesłanki nieznanne ustawie<sup>52</sup>. Co więcej, powyższe zapatrywanie, jakoby powołane przepisy administracyjne umożliwiały fakultatywne zawieszenie postępowania karnego skarbowego w stadium jurysdykcyjnym, wiąże się także z ryzykiem naruszenia prawa oskarżonego do obrony wynikającego ze skodyfikowanej zasady ujętej w art. 6 k.p.k. (a mającej zastosowanie w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), nie jest bowiem pewny udział oskarżonego w postępowaniu podatkowym na prawach strony, co wiąże się z szeregiem uprawnień<sup>53</sup>. Chociaż ten ostatni zarzut, odwołujący się do udziału oskarżonego w postępowaniu podatkowym na prawach strony, należałoby poddać dalszej analizie i dyskusji. Warto mieć jednak w polu widzenia, że prawo do obrony jest zasadą o konstytucyjnym charakterze i wynikającą z szeregu aktów prawa międzynarodowego, a jej przestrzeganie i faktyczna realizacja stanowią muszą rdzeń każdego prawidłowo prowadzonego postępowania.

51 T. Gardocka, *Prejudycjalność...*, s. 43; P. Hofmański, *Samodzielność jurysdykcyjna...*, s. 44; Z. Gostyński, *Zawieszenie postępowania karnego*, Warszawa 1994, s. 62–63.

52 P. Kołodziejcki, *Skuteczność ścigania przestępczości skarbowej a zmiany systemowe*, „Prokuratura i Prawo” 2015, s. 94–99.

53 Tamże, s. 95.



Bezkrytyczne przyjęcie stanowiska, iż obecnie obowiązujące przepisy prawa dopuszczają fakultatywne zawieszenia postępowania karnego skarbowego w stadium jurysdykcyjnym celem oczekiwania prejudykatu, doprowadzić może do sytuacji, w której nie będą respektowane podstawowe gwarancje procesowe, co równoznaczne jest z naruszeniem zasady *fair trial*<sup>54</sup>. Niedopuszczalna wykładnia rozszerzająca art. 114a k.k.s. w zw. z art. 170 p.p.s.a. skutkować może nieuzasadnioną biernością sądu karnego. Jest tak chociażby dlatego, że wydanie postanowienia w przedmiocie fakultatywnego zawieszenia postępowania karnego celem oczekiwania prejudykatu równoznaczne jest ze świadomą rezygnacją z bezpośredniego kontaktu sądu karnego z faktem dowodzonym, bez uzasadnienia dla takiego postępowania w ustawie.

Warto także w tym miejscu spojrzeć na problem zastosowania instytucji fakultatywnego zawieszenia postępowania karnego w stadium jurysdykcyjnym z innej perspektywy, a mianowicie sprzecznego z „intencją” wykorzystywania przepisu w celu przedłużania postępowań karnych. Z drugiej strony fakultatywne zawieszenie postępowania karnego skarbowego celem oczekiwania prejudykatu w postaci orzeczenia zapadłego w postępowaniu podatkowym jest nieuzasadnione w związku z dyrektywą szybkości procesowej unormowanej w treści art. 2 § 1 pkt 4 k.p.k. (mającej zastosowanie w związku z art. 113 § 1 k.k.s.). Wymaga się od sądu karnego rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie, co znajduje także podstawę w regulacji zawartej w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP czy też w treści art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności<sup>55</sup>. Zawieszenie postępowania w myśl art. 114a k.k.s. w sprawie karnoskarbowej celem oczekiwania na rozstrzygnięcia postępowania podatkowego można by postrzegać jako rozpatrywanie sprawy ze zbędną zwłoką. Nie bez przyczyny przyjmuje się bowiem, że zawieszenie postępowania jest dopuszczalne wyłącznie w wyjątkowych sytuacjach<sup>56</sup>. Również w tym

kontekście nie można więc zapominać, że sąd karny rozpoznający sprawę posiada wachlarz instrumentów prawnych umożliwiających samodzielne rozstrzygnięcie wszelkich zagadnień. Braku „prawomocnego orzeczenia” w toku postępowania jurysdykcyjnego w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe nie można postrzegać jako „istotnego utrudnienia” w jego prowadzeniu, gdyż sąd karny – w myśl zasady samodzielności jurysdykcyjnej – autonomicznie rozstrzyga wszelkie zagadnienia faktyczne i prawne. Oznacza to, że sąd karny jest władny samodzielnie dokonać ustaleń, czy doszło do naruszenia obowiązku podatkowego<sup>57</sup>. Odmierna interpretacja doprowadza bowiem do absurdalnych wniosków, gdyż sąd karny pozbawiony byłby atrybutu niezawisłości – w toku postępowania jurysdykcyjnego ustalenia organów administracyjnych uzupełniałby on jedynie sankcjami karnoskarbowymi. W związku z powyższym (fakultatywne) zawieszenie postępowania karnego i wyczekiwanie na rozstrzygnięcie sądów administracyjnych co do kwestii obejmujących wysokość podatku czy też potwierdzenia istnienia bądź nieistnienia zobowiązania podatkowego, będących jednocześnie przedmiotem czynu oskarżonego, nie mają znaczenia dla ustalenia odpowiedzialności oskarżonego za popełnienie zarzucanego mu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Zasadność powyższej koncepcji interpretacyjnej, wykluczającej dopuszczalność zastosowania art. 114a k.k.s. w stadium postępowania jurysdykcyjnego, potwierdza także treść uzasadnienia projektu ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 1852), gdyż ustawodawca w sposób wyraźny precyzuje, iż art. 114a k.k.s. „umożliwi zawieszenie postępowań przygotowawczych”. Nie można również tracić z pola widzenia, iż droga procesu składa się z konkretnych etapów, które wzajemnie ze sobą korespondują. Bezsprzecznie skuteczność wymiaru sprawiedliwości uzależniona jest w dużym stopniu od przebiegu postępowania przygotowawczego. Treść wspomnianego uzasadnienia projektu wskazuje, że celem wprowadzonej regulacji jest oczekiwanie na decyzję podatkową wyłącznie podczas realizacji zadań przewidzianych w pierwszym stadium procesu,

54 P. Hofmański, *Europejska Konwencja Praw Człowieka i jej znaczenie dla prawa karnego materialnego, procesowego i wykonawczego*, Białystok 1993, s. 269–273.

55 A. Sakowicz (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2016, Legalis.

56 P. Hofmański, *Europejska Konwencja...*, s. 265–266.

57 J. Duży, *Kompetencja sądu karnego...*, s. 109.

w szczególności z uwagi na „skomplikowany charakter ujawnionych naruszeń podatkowych”<sup>58</sup> bądź „wysoką kwotę uszczuplenia podatkowego”<sup>59</sup>. Nie jest również obojętne, że od ustawodawcy wymaga się precyzji, jasności, a tym bardziej poprawności. Analizowany art. 114a k.k.s. nie wprowadza jednak w sposób jednoznaczny oraz niebudzący wątpliwości możliwości fakultatywnego zawieszenia postępowania karnego skarbowego w stadium jurysdykcyjnym. Tym bardziej taka intencja ustawodawcy nie wynika z uzasadnienia projektu ustawy. Przyjęta interpretacja wkomponowuje się w przedstawione rozważania dotyczące zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego.

nie wystarczają, aby stwierdzić, że również zdaniem praktyków prawa prawidłowy jest pogląd, jakoby fakultatywne zawieszenie postępowania karnego skarbowego niedopuszczalne było w stadium sądowym. Wynika to z faktu, że zawieszenie postępowania jest możliwe z mocy autorytatywnego uznania sądu, ale nie należy zapominać o możliwości złożenia wniosku o zawieszeniu postępowania przez stronę (art. 9 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.). W oparciu o udostępnione w powołanym sądzie informacje nie sposób stwierdzić, czy wnioski takie były składane, ale nie zostały uwzględnione, czy też wniosków takich nie było. Jedynie pierwszy z wymienionych przypad-



## **Częstotliwość zastosowania art. 114a k.k.s. potwierdza wyłącznie to, że przepis regulujący instytucję fakultatywnego zawieszenia postępowania karnego skarbowego tworzy także problemy interpretacyjne wśród praktyków prawa.**

Omawiając zagadnienie fakultatywnego zawieszenia postępowania karnego skarbowego, w pełni uzasadnione jest uzupełnienie rozważań dogmatycznych również o elementy praktycznego stosowania wskazanej instytucji. Na podstawie analizy spraw karnych skarbowych podlegających rozpoznaniu w jednym ze śląskich sądów rejonowych można stwierdzić, że w sądzie tym nie odnotowano spraw, w toku których doszło do fakultatywnego zawieszenia postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 114a k.k.s.<sup>60</sup> Niestety powyższe informacje

ków (tj. stwierdzenie, że wniosek został złożony, ale rozstrzygnięty przez sąd negatywnie) pozwala na wyciąganie wniosków co do tego, czy sądy uznają za dopuszczalne zawieszenie postępowania w stadium jurysdykcyjnym na podstawie art. 114a k.k.s.

Zagadnienie to wymaga dokładniejszych badań, tym bardziej że dzięki uprzejmości innego sądu rejonowego znajdujące się na terenie Śląska odnotowano zaledwie dwie sprawy, w toku których wydane zostały postanowienia w przedmiocie zawieszenia postępowania karnego skarbowego na mocy art. 114a k.k.s. w stadium jurysdykcyjnym postępowania, gdyż – zdaniem organu orzekającego – dalsze prowadzenie analizowanych postępowań było wysoce utrudnione, ponieważ postępowania administracyjne miały bezpośredni wpływ na przedmiot postępowań karnych. W ocenie tego sądu zawieszenie postępowania karnego skarbowego było uzasadnione z uwagi na toczące się postępowanie administracyjne, albowiem

58 Zob. [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/391F61C81AD C4D87C125758D00317E7D/\\$file/1852.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/391F61C81AD C4D87C125758D00317E7D/$file/1852.pdf).

59 Tamże.

60 Na marginesie należy zaznaczyć, że wskazane dane obrazują stan na dzień 11 stycznia 2016 roku. Uzupełnienia wymaga także fakt, że dane udzielone przez prezesa sądu obejmują lata 2010–2015.

oczekiwanie prejudykatu zagwarantowało realizację elementarnej zasady w postaci stałości i jedności obrotu prawnego.

Częstotliwość zastosowania art. 114a k.k.s. wyłącznie potwierdza, że przepis regulujący instytucję fakultatywnego zawieszenia postępowania karnego skarbowego rodzi także problemy interpretacyjne wśród praktyków prawa. Ograniczona analiza spraw karnych pozwala spostrzec stosowanie art. 114a k.k.s. przez sądy. Z jednej strony omawiana regulacja ma na celu zapewnienie spójności orzeczeń, z drugiej zaś strony skutkuje absolutną biernością sądu karnego, który to posiada wachlarz instrumentów prawnych umożliwiających wyjaśnienie budzących wątpliwość okoliczności faktycznych i prawnych sprawy.

Zaprezentowana analiza samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego przez przyzmat instytucji fakultatywnego zawieszenia postępowania karnego skarbowego uwypukla sprzeczności interpretacyjne, jakie pojawiają się w piśmiennictwie prawniczym. Występujące różnice świadczą o potrzebie skorygowania regulacji normatywnej. W efekcie wyrażony pogląd świadczy o krytycznej ocenie art. 114a k.k.s., ponieważ brak wymaganej od ustawodawcy precyzyjności i jasności przepisów prawa doprowadził do rozbieżności interpretacyjnych oraz odmiennych stanowisk w literaturze. Mimo niejasności, jakie niesie ze sobą art. 114a k.k.s., wskazać jednak należy, że w sprawach o przestępstwa oraz wykroczenia skarbowe – stosownie do art. 113 k.k.s. – na gruncie prawa karnego skarbowego zastosowanie ma zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego, która uniemożliwia zawieszenie postępowania karnego skarbowego w stadium sądowym celem oczekiwania prejudykatu. W tym miejscu należy powtórzyć, iż związanie sądu karnego prawomocnymi rozstrzygnięciami sądów administracyjnych w postępowaniach podatkowych, czy też ostatecznymi decyzjami administracyjnymi, nie przeczy postawionej tezie.

Oprócz rozbieżności, jakie zostały wskazane powyżej, na uwagę zasługuje również problematyczna kwestia – która zostaje wyłącznie zasygnalizowana w niniejszym opracowaniu – jaką jest wzajemna relacja art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej z omawianą regulacją fakultatywnego zawieszenia postępowania karnego skarbowego, a która była już tematem arty-

kułów, opinii czy też przedmiotem wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego. Nieoczekiwane jest podkreślenie, że chociażby z powyższych względów art. 114a k.k.s. wymaga przynajmniej skorygowania, jeśli nawet nie wykluczenia z kodeksu karnego skarbowego. Zdawać się może, że w tym zakresie głosy zaprezentowane w piśmiennictwie wydają się spójne.

## Bibliografia

- Borkowski J., Jendroška J., Orzechowski R., Zieliński A., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1985.
- Cieślak M., *Polska procedura karna*, Warszawa 1984.
- Duży J., *Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku*, „Prokuratura i Prawo” 2014, nr 1, s. 106–120.
- Dzwonkowski H., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2014, Legalis (uwagi do art. 4, 5 i 21).
- Gajewska-Kraczkowska H., *O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 4, s. 14–17.
- Gardocka T., *Prejudycjalność w polskim procesie karnym*, Warszawa 1987.
- Gostyński Z., *Zawieszenie postępowania karnego*, Warszawa 1994.
- Grzegorzczak T., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, Warszawa 2014.
- Hauser R., Wierzbowski M. (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2015, Legalis (uwagi do art. 170).
- Hofmański P., *Europejska Konwencja Praw Człowieka i jej znaczenie dla prawa karnego materialnego, procesowego i wykonawczego*, Białystok 1993.
- Hofmański P., *Kilka uwag na temat prejudycjalności w polskim procesie karnym*, „Prokuratura i Prawo” 1988, nr 11, s. 102–107.
- Hofmański P., *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego*, Katowice 1988.
- Hofmański P., Sadzik E., Zgryzek K., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, t. 1, Warszawa 2011.
- Łabuda G., *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3, s. 77–83.
- Łętowski J., *Sądy powszechne i praworządność w administracji*, Wrocław 1967.
- Marszał K. (red.), *Proces karny. Przebieg postępowania*, Katowice 2008.
- Marszał K. (red.), *Proces karny. Zagadnienia ogólne*, Katowice 2008.

- Mastalski R., *Obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe* (w:) M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, Warszawa 1985, s. 218–223.
- Murzynowski A., *Istota i zasady procesu karnego*, Warszawa 1984.
- Ochendowski E., *Postępowanie administracyjne – ogólne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne*, Toruń 2012.
- Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2009.
- Pieniążek E., *Prejudycjalność orzeczeń w procesie karnym*, „Prokuratura i Prawo” 2005, nr 12, s. 86–107.
- Prusak F., *Prawo karne skarbowe*, Warszawa 2008.
- Razowski T., *Zawieszenie postępowania na podstawie art. 114a k.k.s.*, „Prokuratura i Prawo” 2015, nr 5, s. 90–97
- Sakowicz A. (red.), *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2016, Legalis.
- Skorupka J., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2015, Legalis (uwagi do art. 1).
- Stachowiak S., *Postępowanie przygotowawcze* (w:) K. Marszał (red.), *Proces karny. Przebieg postępowania.*, Katowice 2008, s. 13–18.
- Staniszewski M., *Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa*, Warszawa 2011.
- Suwaj R., *Judycjalizacja postępowania administracyjnego*, Warszawa 2009.
- Szustakiewicz P., Skoczylas A. (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2016, Legalis.
- Śliwiński S., *Polski proces karny przed sądem powszechnym. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 1948.
- Wierzbowski M. (red.), *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2006.
- Wilk L., *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006.
- Zagrodnik J. (w:) L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2014.
- Zagrodnik J., *Model interakcji postępowania przygotowawczego oraz postępowania głównego w procesie karnym*, Warszawa 2013.
- Zgryzek K., *Postępowanie przygotowawcze* (w:) K. Marszał (red.), *Proces karny. Przebieg postępowania.*, Katowice 2008, s. 73–75.
- Zirk-Sadowski M., *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Warszawa 2011.

### Orzecznictwo Sądu Najwyższego

- Uchwała SN z dnia 10 stycznia 1968 r., VI KZP 55/67, Legalis nr 555937.
- Wyrok SN z dnia 1 grudnia 1998 r., IV KKN 492/97, Legalis nr 43115.

### Orzecznictwo sądów apelacyjnych

- Wyrok SA w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2000 r., II AKa 32/00, KZS 2000, nr 6, poz. 15.
- Postanowienie SA w Lublinie z dnia 17 czerwca 2009 r., II Akz 334/09, Legalis nr 246661.
- Wyrok SA w Lublinie z dnia 23 grudnia 2009 r., II AKA 152/09, KZS 2010, nr 4, poz. 45.

### Orzecznictwo sądów administracyjnych

- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 stycznia 2010 r., IV SA/Po 383/09, Legalis numer 517232.
- Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2011 r., I OSK 487/10, Legalis numer 820250.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 stycznia 2012 r., III SA/Wa 1194/11, Legalis numer 829492.
- Postanowienie NSA z dnia 24 stycznia 2012 r., I OZ 544/11, Legalis numer 529421.