

- **Jak uchwała NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, działa w praktyce? - dr hab. Tomasz Nowak, Katedra Prawa Finansowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego**

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz. U. z 2022 r., poz. 2651, ze zm.)

art. 70 § 6 pkt 1 Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:

- 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;

Art. 70c. Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 i 1a, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

Uchwała NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21

W świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2017 r., poz. 2188 ze zm.) oraz art. 1 – 3 i art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm.) ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325) mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia uchwały

Kontrola sądów administracyjnych, w przypadku przesłanki, jaką stanowi wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, nie może być przy tym ukierunkowana na wszechstronną i ogólną ocenę prawidłowości jego wszczęcia z punktu widzenia przepisów k.p.k. czy k.k.s. i celów w sferze prawa karnego, realizowanych przez te ustawy. Taka ocena należy bowiem do organów nadzorujących postępowanie przygotowawcze.

Analiza dokonywana w ramach rozpatrywania sprawy sądowoadministracyjnej powinna w pierwszym rzędzie koncentrować się na zbadaniu kwestii formalnych związanych z wydaniem we właściwym czasie przez odpowiedni organ postępowania przygotowawczego postanowienia na podstawie art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. o treści, z której wynika związek podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia z niewykonaniem zobowiązania podatkowego.

Nie można jednak w jej ramach pomijać zagadnienia merytorycznego - czy na tle okoliczności danej sprawy podatkowej, związanych z bytem zobowiązania podatkowego, wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie miało

pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(...)

W przypadkach wątpliwych, w szczególności wówczas gdy moment wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jest bliski dacie przedawnienia zobowiązania podatkowego, wyjaśnienie tej kwestii powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji podatkowej, stosownie do art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej.

(...)

Sądy administracyjne pierwszej instancji w ramach zakreślonych przez art. 134 § 1 P.p.s.a. mają obowiązek badać czy proceduralna czynność wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie została wykorzystana tylko w celu nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

(...)

Dopiero bowiem w świetle wszechstronnej analizy okoliczności konkretnej sprawy podatkowej, związanych najczęściej ze zbliżającym się upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, podejmowanymi wcześniej w postępowaniu podatkowym czynnościami dowodowymi i aktywnością prowadzącego je organu podatkowego, można ustalić czy instytucji wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie wykorzystano jedynie do instrumentalnego wywołania skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Taki wniosek może potwierdzić fakt wszczęcia tego postępowania w sytuacji gdy z oczywistego braku przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych (por. art. 1 k.k.s.) lub istnienia negatywnych przesłanek procesowych, wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k., jasne jest już w momencie wydania postanowienia, że cele postępowania karnego skarbowego nie będą mogły być zrealizowane. O braku woli realizowania celów postępowania karnego skarbowego, a tym samym sztucznym wykorzystaniu instrumentu z tego postępowania do przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, może świadczyć również brak realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania.

(...)

Jedynym przepisem, który wiąże sądy administracyjne rozstrzygnięciami ze sfery prawa karnego jest art. 11 P.p.s.a. Tylko w przypadku prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa sądy administracyjne są związane ustaleniami sądu karnego. Trudno wyobrazić sobie w demokratycznym państwie prawnym, aby sądy administracyjne badające zgodność z prawem działalności administracji publicznej wylęczały spod swojej oceny elementy takiej działalności z tego tylko powodu, że jest ona następstwem działań tej administracji podejmowanych w ramach innej gałęzi prawa niż prawo podatkowe.

W przypadku pogłębionej oceny stosowania art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej sąd administracyjny badałby tylko czy nie doszło do instrumentalnego zastosowania prawa z punktu widzenia nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Nie oceniałby wprost ani czasu, ani zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego z punktu widzenia sprawy karnej skarbowej.

Opowiedzenie się za odmiennym poglądem braku kognicji sądu administracyjnego w tym zakresie i przyjęcie, że skutek w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia wystąpi w każdej sytuacji wydania postanowienia na podstawie art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., nawet przy ewidentnym braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, czyniłoby iluzoryczną gwarancyjną funkcję instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Wyrok NSA z 6 grudnia 2022 r., II FSK 915/22

Autor skargi kasacyjnej nie zdołał podważyć trafnego stanowiska WSA w Kielcach, że w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji ponad wszelką wątpliwość nie wyjaśniono, czy wszczęcie przez właściwy organ postępowania karnoskarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe - nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącego w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2014.

Wyrok NSA z 12 stycznia 2022 r., II FSK 1296/21

(...) przedstawiony w motywach kontrolowanego wyroku brak oceny i uzasadnienia w zakresie wszczęcia postępowania karnego skarbowego i związanego z tym zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie stanowi wystarczającej przesłanki do uchylenia decyzji w realiach niniejszej sprawy. Sąd meriti nie wskazał bowiem jakie okoliczności sprawy wywołują wątpliwości co do legalności i zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego i na czym te wątpliwości polegają. W niniejszej sprawie postępowanie podatkowe dotyczy zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2013 r., co za tym idzie termin płatności tego podatku upływał 30 kwietnia 2014 r., zaś termin przedawnienia tego zobowiązania 31 grudnia 2019 r. Postępowanie karne skarbowe wszczęte zostało natomiast 23 października 2018 r. w sprawie podania nieprawdy w deklaracji PIT-36L za 2013 r., a więc ponad rok przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Co więcej, postępowanie podatkowe prowadzone było w związku z podejrzeniem posługiwania się przez stronę fakturami nieodzwierciedlającymi rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i prowadziło do uzasadnionego podejrzenia popełnienia wykroczenia skarbowego. W tych okolicznościach sprawy zasadnym jest zarzut skargi kasacyjnej, że Sąd nie wskazał na czym polegały wątpliwości, w kontekście realizacji skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 O.p.

Wyrok NSA z 27 września 2022 r., III FSK 1978/21

Naczelny Sąd Administracyjny podjął 24 maja 2021 r. uchwałę w składzie siedmiu sędziów (sygn. akt I FPS 1/21) w uzasadnieniu której wyraził pogląd, że na tle okoliczności danej sprawy podatkowej, związanych z bytem zobowiązania podatkowego, badaniu powinna podlegać okoliczność, czy wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zwrócono jednocześnie uwagę, że będzie to dotyczyło przypadków wątpliwych, w szczególności wówczas gdy moment wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jest bliski dacie przedawnienia zobowiązania podatkowego. W powyższej uchwale ewentualnie "instrumentalne" działanie organu podatkowego, powiązane zostało jedynie z faktem wszczęcia postępowania, nie zaś późniejszymi okolicznościami związanymi z jego prowadzeniem (choć mogą one wskazywać na wszczęcie postępowania karnoskarbowego jedynie w celu zawieszenia biegu przedawnienia, co stanowiłoby naruszenie zasady zaufania podatnika do organów podatkowych – art. 121 § 1 O.p.). Tymczasem z uzasadnienia skargi kasacyjnej nie wynika, aby zdaniem Skarżącego doszło do "instrumentalnego" wszczęcia postępowania karnoskarbowego, co powinno podlegać badaniu przez sąd administracyjny, zgodnie z przywołaną powyżej uchwałą, lecz Skarżący twierdził, że to długość trwającego postępowania nie pozwala na wywołanie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Do postawionego zarzutu nie ma zatem bezpośredniego zastosowania przywołana uchwała NSA. W skardze kasacyjnej nie podniesiono bowiem, że samo wszczęcie postępowania karnoskarbowego miało pozorowany charakter, co powoduje, że nie sposób przyjąć, aby doszło do naruszenia art. 70 § 6 pkt 1 O.p., czyli że w momencie wszczęcia takiego postępowania bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uległ zawieszeniu.

Ustawodawca nie ograniczył jednocześnie długości zawieszenia terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnoskarbowego. Wskazano jedynie w art. 70 § 7 pkt 1, że bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Na marginesie zauważyć jedynie można, że postępowanie karnoskarbowe zostało wszczęte zanim rozpoczął się bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych Spółki. Nie sposób zatem zasadnie twierdzić, że już wówczas organ "przewidział" niemożność wydania decyzji wobec Spółki przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Wyrok NSA z 22 czerwca 2022 r., I FSK 446/22

Naczelny Sąd Administracyjny doszedł do przekonania, że w zaskarżonym orzeczeniu nie dokonano wnikliwej i rzetelnej oceny przedmiotowej sprawy. W świetle wytycznych wynikających z ww. uchwały ocena taka powinna stanowić element przeprowadzonej przez Sąd analizy w celu wykazania, że wątpliwości co do pozornego wykorzystania instytucji wszczęcia postępowania karnego skarbowego miały w rozpatrywanym przypadku charakter uzasadniony i ewidentny (oczywisty). Braki w tym zakresie doprowadziły zaś Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie do zbyt daleko idącego wniosku o konieczności uchylecia decyzji organu odwoławczego z uwagi na podejrzenie instrumentalnego stosowania regulacji zawartej w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Wyrok NSA z 8 marca 2022 r., I FSK 2546/21

(...) z unormowania art. 70 § 6 pkt 1 O.p., przy uwzględnieniu towarzyszącemu jego wprowadzeniu art. 181 O.p., wynikałoby, że został on ustanowiony z celu umożliwienia wykorzystania w toku postępowania podatkowego – poprzez fakt wszczęcia postępowania karnego (karnego skarbowego) - materiałów zgromadzonych w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Wskazywałoby to, że uznano, że wszczęte postępowanie karne skarbowe powinno służyć – poprzez pozyskane w jego ramach materiały dowodowe, celom postępowania podatkowego, stąd potrzeba "przedłużenia" czasu trwania postępowania podatkowego poprzez zawieszenie biegu terminu zobowiązania podatkowego, którego ono dotyczy, na czas trwania postępowania karnego skarbowego.

Tymczasem chronologia procesowych czynności karnych, jak również podatkowych w tej sprawie wskazywałaby, że organy skarbowe mogły się kierować innym rozumieniem przedmiotowej instytucji zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego, co wymaga wyjaśnienia. W szczególności wyjaśnienia wymaga, jaki wpływ na wynik postępowania podatkowego w tej sprawie miałyby mieć postępowanie karne skarbowe, w sytuacji jego zawieszenia niebawem po jego wszczęciu (w 2015 r.), zwłaszcza w kontekście długotrwałości postępowania podatkowego, wszczętego po kontroli podatkowej postanowieniem z dnia 10.07.2015 r., a zakończonego decyzją organu pierwszej instancji dopiero 7 marca 2019 r. Jeżeli bowiem od wszczęcia postępowania karnego skarbowego do czasu zakończenia postępowania podatkowego w tej sprawie minęło prawie 4 lata, zachodzi pytanie, w oparciu o jakie przesłanki wszczęcie tego postępowania w ogóle nastąpiło.

Wyrok NSA z 22 czerwca 2022 r., I FSK 446/22

W zaskarżonym orzeczeniu pominięto zarówno przedmiot prowadzonego postępowania kontrolnego (w kontekście podstaw prowadzenia postępowania karnego skarbowego), jak i zakres oraz przebieg czynności podejmowanych przez organy, poprzedzających wszczęcie

dochodzenia. Jak trafnie dostrzegł DIAS, niniejsze postępowanie było prowadzone w związku z podejrzeniem posługiwania się przez podatnika fakturami nieodzwierciedlającymi rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, co uzasadniało podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Obszerny materiał dowodowy w tym zakresie został zebrany w toku postępowania kontrolnego prowadzonego od dnia 9 września 2016 r., tj. na ponad 15 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych i wszczęciem dochodzenia. W toku postępowania dowodowego organ pierwszej instancji postanowieniem z dnia 24 lipca 2017 r. włączył do niniejszego postępowania materiały z postępowania kontrolnego dotyczącego kontrahenta skarżącego, a w okresie między listopadem 2016 r. a sierpniem 2017 r. przesłuchiwał kontrahentów strony, pracowników skarżącego i pracowników jego kontrahentów, a także osoby zatrudnione przez podmioty wystawiające sporne faktury oraz osoby z nimi współpracujące i świadczące na ich rzecz różnego rodzaju usługi (usługi księgowe, usługi pośrednictwa). Do akt sprawy dołączono również protokoły przesłuchań szeregu świadków (m. in. pracowników kontrahentów, skarżącego). Wszczęcie dochodzenia na tle niniejszej sprawy było zatem następstwem aktywnego i szeroko zakrojonego postępowania dowodowego organu pierwszej instancji i organów podatkowych z nim współpracujących. Nie wyprzedzało ustaleń dowodowych wobec skarżącego i jego kontrahentów ale było ich konsekwencją. Zasadnie zwrócono w skardze kasacyjnej uwagę, że zawieszenie postępowania karnego skarbowego było bezpośrednim skutkiem niezakończenia postępowania kontrolnego i oczekiwaniem na ostateczne ustalenia, które mogły wpłynąć na zmianę kwalifikacji prawnej czynów zarzucanych stronie (s. 7 skargi kasacyjnej). Zastrzeżeń co do prawidłowości zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych nie zgłaszał również w toku postępowania sam skarżący.

Wyrok NSA z 1 lutego 2023 r., II FSK 866/22

(...) wskazanie na istnienie przesłanek uzasadniających wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie jest wystarczającym warunkiem uznania wszczętego postępowania za nienoszące znamion nadużycia prawa. Konieczne jest bowiem również wykazanie, że w toku wszczętego postępowania karnego skarbowego zmierzano do zrealizowania wyznaczonych celów, tj. do weryfikacji przypuszczenia popełnienia przestępstwa. Brak dążenia do realizacji tych celów świadczy o instrumentalnym wykorzystaniu instytucji wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Wyrok NSA z 24 lutego 2022 r., I FSK 2085/21

Analiza czynności związanych z wszczęciem postępowania karnoskarbowego nie wykazała, aby odbyło się ono w warunkach nadużycia prawa. Instytucje publiczne, do których zaliczają się organy podatkowe, mają prawny obowiązek zawiadomienia właściwego organu o podejrzeniu popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, aby obowiązani urzędnicy (funkcjonariusze publiczni) nie narazili się na zarzut niedopełnienia obowiązków, do których nawiązuje przepis art. 231 § 1 Kodeksu karnego. Dopelnienie ww. obowiązku następuje po powzięciu podejrzenia popełnienia przestępstwa/wykroczenia i nie jest ograniczone nawet terminem przedawnienia. To, o którym mowa na kanwie kontrolowanej sprawy, dotyczyło czynu zabronionego określonego w art. 56 § 1 K.k.s. w zbiegu z art. 62 § 2 K.k.s. i w związku z art. 7 § 1 K.k.s. w związku z art. 6 § 2 i 37 § 1 pkt 1 K.k.s.

Wyrok NSA z 14 grudnia 2022 r., I FSK 1503/22

(...) domaganie się od organu podatkowego, by w swojej decyzji wyjaśniał powody wydania określonych rozstrzygnięć przez organy karne, nie bierze pod uwagę tego, że organ podatkowy

nie ma podstaw do formułowania własnych ocen trafności i zasadności czynności podejmowanych w postępowaniu karnoskarbowym.

Wyrok NSA z 6 kwietnia 2022 r., I FSK 2191/21

Niewątpliwie rację miał Sąd pierwszej instancji stwierdzając, że w realiach rozpoznawanej sprawy "trudno przypisać prokuratorowi wszczynanie postępowania przygotowawczego (śledztwa) w sprawie karnej skarbowej tylko po to, aby zniweczyć umarzający efekt przedawnienia zobowiązania podatkowego".

(...)

Jednakże – co także należy podkreślić – kwestia ta nie została jednoznacznie przesądzona. Jak bowiem już to zostało odnotowane, w wyniku wydania przez organ odwoławczy decyzji kasacyjnej, sprawa zostanie ponownie rozpoznana przez organ pierwszej instancji. W zależności od wyników tego postępowania przyjęta przez Sąd pierwszej instancji ocena może zostać zmodyfikowana. Wydając bowiem ponowną decyzję organy podatkowe powinny zatem rozważyć czy wszczęte w sprawie postępowanie karne skarbowe miało charakter "instrumentalny" w świetle uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2021 r., sygn. akt I FPS 1/21 (dostępna w CBOSA).

Wyrok NSA z 28 lutego 2022 r., I FSK 1928/21

Nie sposób również pominąć takich okoliczności, jak to, że postępowanie karne skarbowe zostało wszczęte w sprawie popełnienia przestępstw skarbowych przez szereg podmiotów i przez organ pozostający poza strukturą aparatu skarbowego (Prokuratora Prokuratury Regionalnej w Poznaniu). Powyższe okoliczności nie potwierdzały zarzutu strony o instrumentalnym wszczęciu postępowania karnego skarbowego w sprawie zobowiązań skarżącego.

Wyrok NSA z 24 maja 2022 r., II FSK 280/22

Ponadto jak słusznie zauważył sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21 nie zakłada automatyzmu przy ocenie zawieszenia biegu terminu przedawnienia przez postępowanie karnoskarbowe. Elementem decydującym winny być okoliczności czynu, a więc to, czy istniały podstawy do wszczęcia postępowania. Jak wskazuje się w orzecznictwie skoro w sprawie skarżącego postępowanie karnoskarbowe przeszło z fazy in rem do fazy ad personam i organ dochodzeniowy podjął czynności procesowe z udziałem skarżącego, to ocenić należy, że organy przedstawiły stosowne dowody i chronologię czynności karnych procesowych wskazujących, że w sprawie skarżącego wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie miało jedynie "instrumentalnego" charakteru (por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 30 czerwca 2021 r., I SA/Sz 418/21). Sąd pierwszej instancji słusznie zauważył, iż śledztwo zostało przejęte przez prokuratora, który prowadzi nadzór nad organami podatkowymi a nie odwrotnie. Oceniając przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. trudno mówić o instrumentalnym wykorzystaniu przez organ podatkowy postępowania karnego, gdy czynności dokonuje prokurator czyli organ, który nie jest instytucjonalnie powiązany z organem prowadzącym postępowanie. Tym samym za nieusprawiedliwione należało uznać zarzuty skargi kasacyjnej dotyczące naruszenia prawa materialnego, tj. art. 70 § 6 pkt 1 o.p., a także związane z kwestią przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącego zarzuty procesowe wymienione w petitum.

Wyrok NSA z 29 czerwca 2022 r., I FSK 636/22

(...) podstawą do wywarcia skutku przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70c O.p. stanowiły zdarzenia prowadzące do postawienia zarzutów skarżącej. Sam ten fakt już, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego świadczy o braku instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Wyrok NSA z 20 maja 2022 r., I FSK 825/18

Odnosząc się natomiast do podniesionej przez pełnomocnika strony na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym kwestii instrumentalnego wykorzystania instytucji wszczęcia postępowania karnego skarbowego w świetle tez zawartych w uchwale NSA w sprawie o sygn. akt I FPS 1/21 zaznaczyć należy, że aby zarzut ten był skuteczny przywołać należało konkretne okoliczności świadczące o ewentualnym instrumentalnym wykorzystaniu wszczęcia postępowania karno-skarbowego, zwłaszcza w sytuacji, gdy tak jak w niniejszej sprawie, skarżącemu przedstawiono stosowne zarzuty.

Wyrok NSA z 9 lutego 2023 r., II FSK 352/21

Z akt sprawy podatkowej wynika, że postępowanie odwoławcze nie zakończyłoby się wydaniem i doręczeniem decyzji do 31 grudnia 2019 r., a postępowanie karne skarbowe zostało wszczęte w toku postępowania odwoławczego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia pozwoliło organowi odwoławczemu na wydanie decyzji. Z akt sprawy i uzasadnienia decyzji organu odwoławczego wynika jedynie, że w dniu 18 listopada 2019 r. wszczęte zostało dochodzenie in rem w sprawie o przestępstwo skarbowe, w dniu 28 listopada 2019 r. zawiadomiono pełnomocnika Skarżącej o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a w dniu 18 grudnia 2019 r. (na mocy postanowienia z 13 grudnia 2019 r.) przedstawiono Skarżącej zarzuty w sprawie o przestępstwo skarbowe, związane z uszczupleniem w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2013 r. Nie wiadomo zatem jakie czynności były podejmowane w postępowaniu karnoskarbowym po postawieniu Skarżącej zarzutów. Z załącznika do pisma Fundacji Praw Podatnika wynika jedynie, że wobec skarżącej sporządzono w dniu 15 lutego 2021 r. akt oskarżenia, a postanowieniem z dnia 21 października 2021 r. Sądu Rejonowego dla L-W. postępowanie wobec Skarżącej zostało umorzone. Brak jest jednak stanowiska organu odwoławczego co do charakteru czynności podejmowanych w postępowaniu karnoskarbowym do 18 grudnia 2019 r., wskazania jakie czynności były podejmowane po tej dacie, a także ich oceny co do skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Wyrok NSA z 1 lutego 2023 r., II FSK 866/22

(...) w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji przedstawiono jedynie argumentację wskazującą na uzasadnienie dla wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Nie zawarto natomiast analizy przebiegu postępowania karnego skarbowego pod kątem realizowania celów tego postępowania. Słusznie podkreślił Wojewódzki Sąd Administracyjny, że wskazanie na istnienie przesłanek uzasadniających wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie jest wystarczającym warunkiem uznania wszczętego postępowania za nienoszące znamion nadużycia prawa. Konieczne jest bowiem również wykazanie, że w toku wszczętego postępowania karnego skarbowego zmierzano do zrealizowania wyznaczonych celów, tj. do weryfikacji przypuszczenia popełnienia przestępstwa. Brak dążenia do realizacji tych celów świadczy o instrumentalnym wykorzystaniu instytucji wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Zasadnie Sąd pierwszej instancji uznał, że organ odwoławczy dopuścił się błędnej wykładni art. 70 § 6 pkt 1 O.p. przyjmując, że sam fakt istnienia uzasadnionego przypuszczenia co do występowania podstaw do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe pozwala na stwierdzenie, że postępowanie wszczęte w takich okolicznościach nie może być uznane za wszczęte instrumentalnie i że jego wszczęcie wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania. W konsekwencji organ nie dokonał ustaleń dotyczących aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania podejmowanej dla realizowania celów postępowania karnego skarbowego. Odstąpienie od dokonania ustaleń faktycznych w tym zakresie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Wyrok NSA z 3 marca 2022 r., I FSK 1264/21

Wprawdzie nie ma racji pełnomocnik Skarżącej, że już sam fakt wszczęcia tego postępowania niecałe dwa miesiące przed upływem terminu przedawnienia, przesądza o trafności twierdzeń kasatora. Podobnie przesądzającego znaczenia nie ma to, że postępowanie zostało umorzone. Sąd powinien bowiem przeanalizować również aktywność organu prowadzącego postępowanie karnoskarbowe, zakres i terminy podejmowania czynności procesowych, przyczyny umorzenia postępowania oraz ich przewidywalność w momencie wszczęcia postępowania.

Wyrok NSA z 14 kwietnia 2022 r., I FSK 2408/21

Sąd pierwszej instancji trafnie uznał, że dla oceny, czy w rozpatrywanej sprawie doszło do instrumentalnego wykorzystania przez organ przepisów znaczenie miało to, że w prowadzone przez organy podatkowe postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe znalazło odzwierciedlenie w postępowaniu przed sądami powszechnymi, które zakończyło się prawomocnym wyrokiem skazującym.

(...)

Na uwzględnienie zasługuje również stanowisko Sądu pierwszej instancji, że prejudycjalność wyroku karnego względem sprawy rozpatrywanej przed sądem pierwszej instancji, jest "szczególnie uzasadniona, ponieważ wyrok karny dotyczy osobiście skarżącego jako skazanego oraz istoty sporu, tj. fikcyjności spornych faktur, braku dokumentów potwierdzających wywóz towarów, nieopodatkowanie otrzymanej zaliczki i błędne ewidencjonowanie".

(...)

Sąd pierwszej instancji dokonując oceny prawidłowości zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wziął pod uwagę, że zakończone prawomocnym skazującym wyrokiem sądu powszechnego postępowanie karne pozwoliło uznać, że popełnione przestępstwo wiązało się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, którego przedawnienie uległo zawieszeniu. Z takim stanowiskiem Sądu pierwszej instancji, nie sposób polemizować zwłaszcza w sytuacji, w której Sąd pierwszej instancji wprost odwołał się do art. 11 p.p.s.a. wskazując, że wyrok karny jest dla niego wiążący, a autor skargi kasacyjnej w ogóle nie sformułował zarzutu naruszania art. 11 p.p.s.a. Dopiero sformułowanie takiego zarzutu i odpowiednie jego uzasadnienie umożliwiłoby Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu możliwość skontrolowania, czy Sąd pierwszej instancji prawidłowo uznał się za związany prawomocnym wyrokiem karnym.

Wyrok NSA z 16 marca 2022 r., I FSK 2392/21

Sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku obszernie ocenił prawidłowość zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Powołał się na bezsporne ustalenia, z których wynikało, że po wszczęciu przez Urząd Skarbowy w G. 16 grudnia 2016 r. śledztwa w

sprawie podania nieprawdy w deklaracjach podatku od towarów i usług złożonych przez skarżącego za okresy od października 2011 r. do sierpnia 2013 r., skarżący został skutecznie zawiadomiony 18 grudnia 2016 r. o zawieszeniu z dniem 16 grudnia 2016 r. biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, które przedawniały się z końcem 2018 r. Sąd pierwszej instancji zwrócił przy tym uwagę na niesporną okoliczność, że czynności te miały miejsce na dwa lata przed upływem terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych (...)

Bezzasadne były przy tym zarzuty skargi kasacyjnej, w których argumentowano, że dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych "(...) konieczne jest wejście postępowania karnego w fazę in personam". Pozostawiając bowiem na uboczu to, że 6 lutego 2017 r., tj. na niespełna dwa lata przed upływem terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych przedstawiono skarżącemu zarzuty i że tym samym doszło do zmiany fazy postępowania karnoskarbowego z fazy in rem na in personam, zauważyć trzeba, że okolicznością decydującą o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia nie jest wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów podejrzanemu, czy też jego przesłuchanie w takim charakterze, lecz okoliczność, że podatnikowi wiadomo, że toczy się przeciwko niemu postępowanie karnoskarbowe.

Wyrok NSA z 23 listopada 2022 r., I FSK 1076/18

W przekonaniu Naczelnego Sądu Administracyjnego, biorąc pod uwagę przedstawione zdarzenia nie sposób mówić o instrumentalnym wykorzystaniu wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej dla oddziaływania na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(...)

Procedurę tę zainicjowano bowiem na początku okresu przedawnienia.

(...)

Zawiadomienie o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego miało natomiast miejsce na niemal dziesięć miesięcy przed upływem terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych obejmujących okresy od stycznia do listopada 2010 r., a w odniesieniu do grudnia 2010 r. – na blisko rok i dziesięć miesięcy przed nadejściem tego zdarzenia.

Wyrok NSA z 7 marca 2023 r., II FSK 1440/22

Co najistotniejsze, w aktach sprawy znajduje się dokument jednoznacznie wskazujący na instrumentalny charakter wszczęcia w dniu 25 września 2020 r. postępowania karnego skarbowego. W dniu 22 września 2020 r. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach zwrócił się do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Z. o przesłanie dokumentów potwierdzających zaistnienie przesłanek skutkujących zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, lub wskazane planowanych czynności podjętych w celu przerwania biegu terminu przedawnienia. Ten dowód jednoznacznie wskazuje, że celem wszczęcia postępowania karnego skarbowego było wyłącznie zapobieżenie przedawnieniu zobowiązania podatkowego.

Wyrok NSA z 17 sierpnia 2022 r., II FSK 595/22

Z uzasadnienia decyzji organu odwoławczego nie wynika jednakże, czy poza przedstawieniem zarzutów w postępowaniu karnym skarbowym przez około 6 lat od jego wszczęcia podejmowane były czynności zmierzające do jego zakończenia i zrealizowania celu tego postępowania. Okoliczność ta wymagała wyjaśnienia choćby z tego powodu, że postępowanie

karne skarbowe nie zostało zakończone do dnia wydania zaskarżonej obecnie do sądu decyzji, choć małżonek skarżącej (podatnik i zarazem podejrzany w postępowaniu karnym skarbowym) zmarł na ponad rok przed jej wydaniem. Śmierć podejrzanego w świetle art. 17 § 1 pkt 5 ustawy z 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz.U. z 2020r. poz. 30) w zw. z art. 113 § 1 ustawy z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.), powinna mieć wpływ na możliwość dalszego prowadzenia postępowania przygotowawczego. Brak reakcji organu prowadzącego postępowanie w sprawie przestępstwa karnego skarbowego na śmierć podejrzanego może budzić uzasadnione wątpliwości co do tego, czy w postępowaniu tym podejmowano realne czynności, mające na celu jego zakończenie. Śmierć małżonka skarżącej nastąpiła wszak po prawie 6 latach od postawienia mu pierwszych zarzutów. Z zaskarżonej decyzji nie wynika, czy w tym okresie podejmowane były czynności procesowe w postępowaniu przygotowawczym. Zauważyć także, że zakończenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe ma także, w świetle art. 70 § 7 pkt 1 o.p. znaczenie dla dalszego biegu terminu przedawnienia. Jego dalsze prowadzenie po śmierci podejrzanego może także świadczyć o instrumentalnym wykorzystaniu postępowania karnego skarbowego do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Główne problemy

1. Czym jest instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego na tle uzasadnienia uchwały NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21?
2. Jakie okoliczności wskazują na instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego / instrumentalne wykorzystanie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej?
3. Jak na ocenę instrumentalnego charakteru wszczęcia postępowania karnego skarbowego wpływa relacja czasowa tego wszczęcia do momentu wszczęcia lub zakończenia kontroli podatkowej/postępowania podatkowego?
4. Jak na ocenę instrumentalnego charakteru wszczęcia postępowania karnego skarbowego wpływa „udział” prokuratora w czynnościach tego postępowania?
5. Czy postawienie zarzutów karnych wyłącza instrumentalny charakter wszczęcia postępowania karnego skarbowego?
6. Czy uchwała NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, rozwiązała zagadnienie instrumentalności wykorzystania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej?