

**Paweł Chrupek, radca prawny, doradca podatkowy, dyrektor wydziału w Biurze Rzecznika MŚP**

**Problematyka będąca przedmiotem analizy orzecznictwa to jakie okoliczności należy brać pod uwagę przy ocenie instrumentalności:**

- jaki organ wszczął postępowanie karne skarbowe
- kiedy organ wszczął postępowanie karne skarbowe
- jakie czynności przeprowadził organ w toku postępowania
- czy organ po wszczęciu postępowania dokonał jakichkolwiek czynności
- czy postępowanie przeszło z fazy in rem w fazę in personam
- czy była szansa ukończyć postępowanie podatkowe przed upływem terminu przedawnienia

**„W każdej podobnej tego typu sprawie, taka była praktyka urzędu, że wnioski postępowania kontrolnego były wysyłane do komórki postępowania karnego skarbowego tylko w celu przerwania terminu przedawnienia - Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 2021 r. I FSK 1374/17**

Skarżący przy piśmie procesowym z 25 lutego 2021 r. nadesłał protokoły przesłuchań pracowników Urzędu Kontroli Skarbowej w K., z których wynika, iż postępowanie przygotowawcze w sprawie skarżącego zostało wszczęte w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia jego zobowiązań podatkowych za okresy rozliczeniowe 2007 r., w trakcie tego postępowania nie były podejmowane żadne czynności dowodowe - opierało się ono wyłącznie na materiale dowodowym włączonym do akt sprawy z postępowania kontrolnego i zostało zawieszony z uwagi na przedłużające się postępowanie kontrolne - okoliczności te, jako mające wpływ na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącej za poszczególne miesiące 2007 r. wymagają dokładniejszej analizy, dokonanej z uwzględnieniem dokumentacji sprawy karnej skarbowej, zeznań świadków przedłożonych przez skarżącego oraz okoliczności faktycznych i prawnych wynikających z dowodów z dokumentów przesłanych za pismami DIAS z 4 sierpnia 2021 r. oraz z 29 września 2021 r.

Szczególnie istotne w tym zakresie są m.in. zeznania świadka J. E., głównego eksperta skarbowego w Izbie Administracji Skarbowej w K., która zeznała podczas przesłuchania w dniu 5 października 2018 r., że postępowanie karnoskarbowe zostało wszczęte w celu "przerwania" biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych J. S., a podczas zeznania w dniu 3 stycznia 2020 r. dodała, że wniosek o wszczęcie postępowania karnego skarbowego,

za wiedzą jej przełożonych został skierowany w celu zabezpieczenia interesu państwa; istotnym jest również, że na pytanie, czy w każdej podobnej tego typu sprawie, taka była po prostu praktyka urzędu, że wnioski postępowania kontrolnego były wysyłane do komórki postępowania karnego skarbowego tylko w celu przerwania terminu przedawnienia czynów, świadek ta odpowiedziała, że "to wynikało i wynika z ustawy Ordynacja podatkowa z art. 70 tej ustawy. Ustawodawca dał taką możliwość, że w przypadku gdy ustalenia postępowań kontrolnych mogą ulec przedawnieniu, możliwe jest przerwanie przedawnienia tych zobowiązań".

**Zawieszenie biegu terminu przedawnienia nie może być jedynym celem wszczęcia postępowania karnego skarbowego wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 września 2022 r. sygn. akt I SA/Kr 490/22.**

WSA w Krakowie uchylił decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie i poprzedzając ją decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Krakowie i umorzył postępowanie podatkowe w przedmiocie podatku od towarów i usług.

W związku z brakiem skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia - zobowiązania podatkowe przedsiębiorcy objęte kwestionowaną decyzją uległy przedawnieniu. WSA wskazał, że w sytuacji, gdy z dowodów w postaci zeznań pracowników organu, który wszczął postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe dotyczące zobowiązań podatkowych przedsiębiorcy, wprost wynika, iż jedynym celem takiego działania było zawieszenie biegu terminu przedawnienia tychże zobowiązań podatkowych, nie można przyjąć, iż wszczęcie tego postępowania nie miało charakteru instrumentalnego.

**Sprawa spoczywała przez ok. 7 i pół roku, do czasu wydania postanowienia o podjęciu zawieszono dochodzenia przeciwko skarżącemu. W aktach sprawy brak jest jakichkolwiek dowodów wskazujących na realną aktywność organu postępowania przygotowawczego - Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 14 kwietnia 2022 r. I SA/GI 107/22**

Dochodzenie zawieszono z uwagi na wniesione odwołanie od decyzji organu I instancji i sprawa spoczywała przez ok. 7 i pół roku, do czasu wydania postanowienia o podjęciu

zawieszono dochodzenia przeciwko skarżącemu. W aktach sprawy brak jest jakichkolwiek dowodów wskazujących na realną aktywność organu postępowania przygotowawczego, zaś przyczyną niepodejmowania działań przez ten organ było wyłącznie oczekiwanie na wynik postępowania podatkowego. Powyższe dowodzi, że postępowanie karne skarbowe wszczęte dwa tygodnie przed upływem terminu przedawnienia nie było kontynuowane i nie realizowało własnych celów. Organ w decyzji nie przedstawił argumentów ukazujących inny stan faktyczny, ani innych niż zbliżający się upływ terminu przedawnienia powodów, jakie stały na przeszkodzie w podejmowaniu wcześniejszych działań.

**Okoliczności świadczące o instrumentalnym wszczęciu postępowania karnoskarbowego  
Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 3 lutego 2022 r. I SA/Łd  
530/20**

W ocenie sądu rozpoznającego przedmiotową skargę, organ podatkowy winien przedstawić w zaskarżonej decyzji, stosowne dowody i chronologię czynności karno-procesowych wskazujących, że w danym przypadku wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie miało jedynie instrumentalnego charakteru. We wskazanej decyzji winna zostać przedstawiona argumentacja w aspekcie podejrzenia popełnienia czynu zabronionego przez podatnika, którego postępowanie podatkowe (kontrola podatkowa) dotyczy. Kontrola sądownoadministracyjna winna obejmować weryfikowanie przebiegu postępowania karnoskarbowego, tzn. czy organy nie poprzestały jedynie na wydaniu postanowienia o wszczęciu takiego postępowania, wykazując brak aktywności w dalszym jego prowadzeniu. W zaskarżonej decyzji, będącej przedmiotem rozpoznania w niniejszym postępowaniu, organ w ogóle nie dotknął wskazanej kwestii.

**Organ musi w decyzji wykazać, że nie wszczęto instrumentalnie postępowania karnego skarbowego. Nie można konwalidować w odpowiedzi na skargę niedostatków decyzji podatkowej - powiedział WSA w Krakowie w wyroku z dnia 27 stycznia 2022 roku, I SA/Kr 453/21**

WSA w Krakowie wyrokiem z dnia 27 stycznia 2022 r. o sygn. akt I SA/Kr 453/21 uchylił zaskarżoną decyzję. W uzasadnieniu, WSA uwzględniając pogląd prawny przedstawiony przez NSA w uchwale sygn. akt I FPS 1/21, podkreślił, że w tej sprawie za koniecznością zbadania

okoliczności instrumentalnego wszczęcia postępowania przemawiało wszczęcie KKSU w grudniu 2017 roku (a więc na 27 dni przed upływem terminu przedawnienia – przyp. red.). Dodatkowo uzasadnione wątpliwości, zdaniem Sądu budzi brak jakiejkolwiek aktywności organu w ciągu pierwszych sześciu miesięcy po wszczęciu postępowania.

**Wszczęcie postępowania karnoskarbowego wobec spółki nie było instrumentalne, albowiem zostało wszczęte przez inny niż podatkowy organ postępowania przygotowawczego - Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 15 marca 2022 r. I SA/GI 1449/21**

Wszczęcie postępowania karnoskarbowego wobec spółki nie było instrumentalne, albowiem zostało wszczęte przez inny niż podatkowy organ postępowania przygotowawczego. Co więcej jego wszczęcie było wynikiem ustaleń dokonanych w postępowaniu przygotowawczym w sprawie działalności zorganizowanej grupy przestępczej, której członkowie wystawiając faktury VAT nieodzwierciedlające faktycznych transakcji oraz składając organom podatkowym deklaracje zawierające nieprawdę doprowadzili do narażenia Skarbu Państwa na uszczuplenie podatku wielkiej wartości.