

Jak uchwała NSA z 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, działa w praktyce?

dr hab. Tomasz Nowak
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego

Zagadnienia wynikające ze stosowania uchwały I FPS 1/21

1. Ciężar wykazania instrumentalności
2. Istnienie wątpliwości co do instrumentalności
3. „Bliskość” daty przedawnienia zobowiązania podatkowego
4. Znaczenie wszczęcia Kks dla postępowania podatkowego
5. Istnienie podstaw do wszczęcia Kks na gruncie prawnokarnym a instrumentalność
6. Dopuszczalność dokonywania przez organ podatkowy oceny aktywności w sprawie karnej skarbowej
7. Wszczęcie Kks przez prokuratora a instrumentalność
8. Udział prokuratora w czynnościach Kks a instrumentalność
9. Postawienie zarzutów a instrumentalność
10. Okoliczności wyłączające instrumentalność
11. Dowody potwierdzające instrumentalność

Ciężar wykazania instrumentalności wszczęcia Kks (1)

Wyrok NSA z 6 grudnia 2022 r., II FSK 915/22
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej organu/

*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.*

Ciężar wykazania instrumentalności wszczęcia Kks (2)

Wyrok NSA z 31 stycznia 2023 r., I FSK 1841/22
/rozstrzygnięcie: uwzględnienie skargi kasacyjnej organu/

*Rację ma organ podnosząc w skardze kasacyjnej, że **nie można tracić z oczu faktu, iż kwestia przedawnienia i zawieszenia jego biegu była między stronami całkowicie bezsporna również na etapie postępowania sądowoadministracyjnego** (str. 4 skargi kasacyjnej). Pomimo tego, w aktach sprawy zgromadzono dokumenty pozwalające na dokładne odtworzenie postępowania karnego skarbowego, co zostało przyznane przez Sąd pierwszej instancji w zaskarżonym wyroku.*

Istnienie wątpliwości co do instrumentalności wszczęcia Kks (1)

Wyrok NSA z 12 stycznia 2022 r., II FSK 1296/21
/rozstrzygnięcie: uwzględnienie skargi kasacyjnej organu/

*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.***

[TN:] podobnie w wyroku NSA z 31 marca 2022 r., I FSK 2268/21

Istnienie wątpliwości co do instrumentalności wszczęcia Kks (2)

Wyrok NSA z 27 września 2022 r., III FSK 1978/21
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej podatnika/

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.

Istnienie wątpliwości co do instrumentalności wszczęcia Kks (3)

Wyrok NSA z 22 czerwca 2022 r., I FSK 446/22
/rozstrzygnięcie: uwzględnienie skargi kasacyjnej organu/

*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 uchylenia decyzji organu odwoławczego z uwagi na podejrzenie instrumentalnego stosowania regulacji zawartej w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.*

„Bliskość” daty przedawnienia zobowiązania podatkowego

Wyrok NSA z 7 marca 2023 r., II FSK 1440/22
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej organu/

Jak trafnie zauważył Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 19 maja 2022 r., sygn. akt III SA/Wa 2088/21, pomocną może być tu treść art. 239b § 1 pkt 4 O.p., zgodnie z którym decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące. Wynika z tego, że taki okres ustawodawca uznaje za newralgiczny pod kątem przedawnienia i dostatecznie bliski, aby uzasadniał zastosowanie szczególnego środka, jakim jest rygor natychmiastowej wykonalności. Z tego przepisu, kierując się wykładnią systemową, można więc wywieść, że termin 3 miesięcy do daty przedawnienia powinien być uznawany za bliski także pod kątem zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70c O.p.

Nie oznacza to jednak, że wszczęcie postępowania karnego-skarbowego wcześniej niż 3 miesiące przed upływem daty przedawnienia można uznać a contrario, za tak daleki dacie przedawnienia, że automatycznie zwalniałby organ z konieczności pogłębionego uzasadnienia decyzji. Niezależnie od aspektów czysto chronologicznych zawsze należy brać pod uwagę indywidualne okoliczności konkretnej sprawy.

Znaczenie wszczęcia Kks dla postępowania podatkowego (1a)

Wyrok NSA z 8 marca 2022 r., I FSK 2546/21
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej organu/

*[...] maja 2015 r. zostało **wszczęte dochodzenie** w sprawie o przestępstwo skarbowe związane z nierzetelnym prowadzeniem ksiąg podatkowych tj. rejestrów VAT za okres od II/2010 r. - XII/2012 r., co w konsekwencji doprowadziło do podania nieprawdy w deklaracji VAT-7 za okres II/2010 r. - XII/2012 r. złożonych w [...] Urzędzie Skarbowym w R. przez [...] PPHU P.N., tj. o czyn z art. 56 § 1 ustawy z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2018 r., poz. 1958 ze zm.; dalej: k.k.s.) w zw. z art. 62 § 1 k.k.s. w zw. z art.7 § 1 w zw. z art. 6 § 2 k.k.s.*

*W tym samym dniu wydano **postanowienie o przedstawieniu skarżącemu zarzutów** w powyższym zakresie.*

*Dodatkowo pismem z [...] maja 2015 r. skarżący, **na podstawie art. 70c O.p. został zawiadomiony** o zawieszeniu od [...] lutego 2015 r., na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p., terminu przedawnienia jego zobowiązań w podatku od towarów i usług za wskazane miesiące. Zawiadomienie to zostało doręczone skarżącemu [...] czerwca 2015 r.*

oprócz wszczęcia postępowania przygotowawczego oraz ogłoszenia zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego i przesłuchaniu strony w charakterze podejrzanego, w sprawie nie zostały podjęte żadne czynności, a samo postępowanie zostało zawieszona (k. 118 akt sądowych).

Znaczenie wszczęcia Kks dla postępowania podatkowego (1b)

Wyrok NSA z 8 marca 2022 r., I FSK 2546/21 (cd.)
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej organu/

*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.

[TN:] na art. 181 O.p. powołano się również w wyroku NSA z 7 kwietnia 2022 r., I FSK 2415/21

Znaczenie wszczęcia Kks dla postępowania podatkowego (2a)

Wyrok NSA z 6 grudnia 2022 r., II FSK 915/22
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej organu/

termin przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2014 r. upływał w dniu 31 grudnia 2020 r.

W dniu 29 kwietnia 2020 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w K., działając jako finansowy organ postępowania przygotowawczego (...) w sprawie (...) o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 3 Kodeksu karnego skarbowego.

W dniu 2 czerwca 2020 r. sformułowano przeciwko skarżącemu zarzut, a 30 czerwca 2020 r. przesłuchano go w charakterze podejrzanego i skorzystał on z prawa do odmowy złożenia wyjaśnień w sprawie.

Następnie postanowieniem z dnia 20 lipca 2020 r. organ zawiesił dochodzenie wobec toczącego się postępowania w sprawie odwołania od decyzji pierwszoinstancyjnej z dnia 31 grudnia 2019 r. Sąd Rejonowy w B. [...] Zamiejscowy Wydział Karny w K. postanowieniem z dnia 30 marca 2021 r. oddalił zażalenie skarżącego na powyższe postanowienie w zawieszeniu.

kontrola podatkowa dotycząca spornego zobowiązania wszczęta została już 16 grudnia 2016 r., a protokół kontroli został doręczony skarżącemu w dniu 16 stycznia 2017 r. Z kolei w dniu 28 sierpnia 2018 r. sporządzono protokół z badania ksiąg podatkowych, skutkujący uznaniem ich za nierzetelne. Uwzględniając powyższe Naczelny Sąd Administracyjny podziela stanowisko Sądu pierwszej instancji, że organ podatkowy winien wypowiedzieć się w zaskarżonej decyzji, czy materiały pozwalające na ewentualne wszczęcie postępowania karnoskarbowego zostały zebrane już w sierpniu 2018 r. Słusznie też WSA wskazał, że "organ do tych okoliczności w żaden sposób się nie odniósł".

Znaczenie wszczęcia Kks dla postępowania podatkowego (2b)

Wyrok NSA z 6 grudnia 2022 r., II FSK 915/22 (cd.)
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej organu/

*wyjaśnienia wymaga czy i z jakiego powodu zaistniała **zwłoka we wszczęciu postępowania karnoskarbowego w okresie od 28 sierpnia 2018 r. do 29 kwietnia 2020 r.** Wbrew twierdzeniom autora skargi kasacyjnej kontrola Sądu pierwszej instancji nie była ukierunkowana na ocenę prawidłowości wszczęcia postępowania z punktu widzenia Kodeksu karnego skarbowego, ale obejmowała negatywną ocenę późnego jego wszczęcia (tj. w dniu 29 kwietnia 2020 r.), ze wskazaniem, że **organy nie wyjaśniły, czy posiadały materiały mogące stanowić podstawę do podjęcia tej decyzji wcześniej (co najmniej w dniu 28 sierpnia 2018 r., tj. w dacie sporządzenia protokołu badania ksiąg podatkowych).** Mając na uwadze powyższe zasadnie w zaskarżonym wyroku podniesiono okoliczność "niewłaściwego następstwa zdarzeń". Lektura zaskarżonej decyzji organu odwoławczego nie pozwala na rozwianie wątpliwości **dlaczego doszło do wszczęcia postępowania karnoskarbowego dopiero po wydaniu decyzji przez organ I instancji oraz jego niezwłocznego zawieszenia (tj. 20 dni po przesłuchaniu skarżącego w charakterze podejrzanego).** Dodatkowe wątpliwości może budzić, że powodem zawieszenia postępowania karnoskarbowego, akcentowanym w zaskarżonym rozstrzygnięciu, miało być skorzystanie przez stronę z ustawowego prawa do złożenia odwołania od decyzji wydanej przez organ podatkowy I instancji.*

[TN:] NSA nie powołał się na art. 181 O.p.

Znaczenie wszczęcia Kks dla postępowania podatkowego (3a)

Wyrok NSA z 22 czerwca 2022 r., I FSK 446/22
/rozstrzygnięcie: uwzględnienie skargi kasacyjnej organu/

Z wyr. I inst.:

*możliwość orzekania za okres od stycznia do listopada 2012 r. upłynęłaby z dniem 31 grudnia 2017 r., natomiast za grudzień 2012 r. z dniem 31 grudnia 2018 r. Termin ten został jednak zawieszony w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, o czym **zawiadomiono Skarżącego w dniu 8 grudnia 2017 r.***

Dalej organ odwoławczy przytoczył szczegółowo ustalenia poczynione w postępowaniu kontrolnym prowadzonym wobec P.B., pełniącego również funkcję prezesa zarządu w spółce A.(1) sp. z o.o. Wskazał m. in., że postępowanie to zakończyło się wydaniem decyzji z [...] lutego 2017 r., którą Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W. określił m.in. kwoty podatku do zapłaty, o którym mowa w art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm., dalej jako: "u.p.t.u.") za poszczególne miesiące od stycznia do grudnia 2012 r. Ustalono mianowicie, że faktury wystawione przez A.(1) sp. z o.o. z tytułu świadczenia usług podwykonawczych oraz faktury wystawione przez W. sp. z o.o. z tytułu świadczenia usług podwykonawczych nie dokumentują rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Brak jest bowiem dowodów, że powyżsi kontrahenci faktycznie wykonywali usługi na rzecz A.. Jednocześnie w zakresie podatku należnego ustalono, że nie miały miejsca usługi świadczone przez A. na rzecz 41 odbiorców, w tym dla Skarżącego. Organ odwoławczy podkreślił, że wspomnianą decyzję Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w W. decyzją z [...] września 2017 r. utrzymał w mocy, zaś Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie postanowieniem z 25 maja 2018 r. (III SA/Wa 4049/17) odrzucił skargę na to rozstrzygnięcie.

Znaczenie wszczęcia Kks dla postępowania podatkowego (3b)

Wyrok NSA z 22 czerwca 2022 r., I FSK 446/22 (cd.)
/rozstrzygnięcie: uwzględnienie skargi kasacyjnej organu/

*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. przesłuchał 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.*

[TN:] podobnie w wyrokach NSA z 16 lutego 2022 r., I FSK 2641/21, z 13 października 2022 r., I FSK 2397/21, z 14 grudnia 2022 r., I FSK 1503/22

Istnienie podstaw do wszczęcia Kks na gruncie prawnokarnym a instrumentalność (1)

Wyrok NSA z 1 lutego 2023 r., II FSK 866/22
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej organu/

(...) 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.

Istnienie podstaw do wszczęcia Kks na gruncie prawnokarnym a instrumentalność (2)

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

/rozstrzygnięcie: uwzględnienie skargi kasacyjnej podatnika, ale z innego powodu niż przedawnienie/

*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. Dopełnienie 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.***

Dopuszczalność dokonywania przez organ podatkowy oceny aktywności w sprawie karnej skarbowej

Wyrok NSA z 14 grudnia 2022 r., I FSK 1503/22
/rozstrzygnięcie: uwzględnienie skargi kasacyjnej organu/

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.

Wszczęcie Kks przez prokuratora a instrumentalność (1)

Wyrok NSA z 6 kwietnia 2022 r., I FSK 2191/21
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej podatnika/

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".

Choć jednocześnie:

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).

Wszczęcie Kks przez prokuratora a instrumentalność (2)

Wyrok NSA z 28 lutego 2022 r., I FSK 1928/21
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej podatnika/

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.

Udział prokuratora w czynnościach Kks a instrumentalność

Wyrok NSA z 24 maja 2022 r., II FSK 280/22
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej podatnika/

*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.*

Postawienie zarzutów a instrumentalność wszczęcia Kks (1)

Wyrok NSA z 29 czerwca 2022 r., I FSK 636/22
/rozstrzygnięcie: uwzględnienie skargi kasacyjnej organu/

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.

[TN:] podobnie w wyrokach NSA: z 28 lutego 2022 r., I FSK 1928/21, z 14 grudnia 2022 r.

Postawienie zarzutów a instrumentalność wszczęcia Kks (2)

Wyrok NSA z 20 maja 2022 r., I FSK 825/18
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej podatnika/

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.

Postawienie zarzutów a instrumentalność wszczęcia Kks (3)

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

/rozstrzygnięcie: uwzględnienie skargi kasacyjnej podatnika; zaskarżono wyrok WSA wydany przed uchwałą/

*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.*

Okoliczności wyłączające instrumentalność (1)

Wyrok NSA z 1 lutego 2023 r., II FSK 866/22
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej organu/

*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.*

Okoliczności wyłączające instrumentalność (2)

Wyrok NSA z 3 marca 2022 r., I FSK 1264/21
/rozstrzygnięcie: uwzględnienie skargi kasacyjnej podatnika/

*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.***

Okoliczności wyłaczające instrumentalność (3)

Wyrok NSA z 27 września 2022 r., II FSK 682/22
/rozstrzygnięcie: uwzględnienie skargi kasacyjnej organu/

*Jak słusznie bowiem zauważył autor skargi kasacyjnej, w decyzji tej zawarto ustalenia w przedmiocie wszczęcia postępowania karnoskarbowego w dniu 16 października 2016 r. Co oznacza, że **wszczęcie** postępowania karnoskarbowego nie nastąpiło tuż przed zbliżającym się upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ale **ponad 1 rok i 2 miesiące przed dniem 31 grudnia 2020 r.** W zaskarżonej decyzji dokładnie przedstawiono, jakie czyny zabronione zaistniały w okresie od kwietnia 2014 r. do stycznia 2015 r., a objęte dyspozycją art. 56 § 1 w zw. z art. 62 § 2 w zw. z art. 6 § 2 w zw. z art. 7 § 1 kodeksu karnego skarbowego oraz z art. 56 § 2 kodeksu karnego skarbowego, są przedmiotem postępowania karnoskarbowego. Powyższe postępowanie karnoskarbowe zostało **połączone przez prokuratora** Prokuratury Okręgowej w Nowym Sączu do śledztwa toczącego w sprawie innych firm prowadzonych przez R. F. i M. F.. Postanowieniem z dnia 6 grudnia 2019 r. **przedstawiono R. F. zarzut** popełnienia przestępstwa skarbowego w zakresie uszczuplenia podatku od towarów i usług w 2014 r., a w dniu 31 listopada 2020 r. uzupełniono powyższe postanowienie w zakresie uszczuplenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2014 r. oraz ponownie przesłuchano skarżącą w charakterze podejrzanej. W toku postępowania karnoskarbowego **przesłuchano w charakterze świadków 9 pracowników** firm prowadzonych przez R. F. i M. F., w tym księgowych, doradcę podatkowego, dyrektorów i pracowników magazynowych. Zlecono także przesłuchanie w drodze pomocy prawnej właścicieli niektórych firm, wystawiających nierzetelne faktury zakwestionowane u skarżącej. **Od wszczęcia postępowania karnoskarbowego w dniu 16 października 2016 r. nie zostało ono zawieszona.** Materiał dowodowy obejmujący lata 2012 – 2016 został zgromadzony w 200 tomach akt i jak wskazał autor skargi kasacyjnej, nadal wymaga on analizy i uzupełnienia o kolejne czynności procesowe. W toku postępowania karnoskarbowego zabezpieczono oryginały dokumentów w postaci faktur, dowodów wpłat KP oraz WZ, które przekazano biegłemu do badań grafologicznych. W zaskarżonej decyzji zawarto także pogląd, że w stanie faktycznym sprawy "wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie miało na celu wyłącznie doprowadzenie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania, nie było zatem przejawem instrumentalnego wykorzystania instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia".*

Okoliczności wyłączające instrumentalność (4)

Wyrok NSA z 14 kwietnia 2022 r., I FSK 2408/21
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej podatnika/

*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 naruszenia 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.*

Okoliczności wyłaczające instrumentalność (5)

Wyrok NSA z 16 marca 2022 r., I FSK 2392/21
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej podatnika/

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.***

Okoliczności wyłaczające instrumentalność (6)

Wyrok NSA z 26 lipca 2022 r., II FSK 1230/21
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej podatnika/

kontrolę celnoskarbową u skarżącej wszczęto 9 sierpnia 2017r., a wynik kontroli wydano w dniu 9 listopada 2017 r. Już po 4 dniach, a zatem 13 listopada 2017 r. wszczęto postępowanie karne skarbowe. Zatem niemal natychmiast po zawiadomieniu o możliwości popełnienia czynu zabronionego i zebraniu odpowiedniego materiału dowodowego wszczęto postępowanie karne skarbowe. W okolicznościach analizowanej sprawy nie można zarzucić organowi, że zwlekał z wszczęciem takiego postępowania do momentu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W dniu 28 listopada 2017 r. doręczono pełnomocnikowi spółki zawiadomienie o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w trybie art. 70c o.p. Wobec tego, że karalność czynu polegającego na niepobraniu przez płatnika w 2012 r. zryczałtowanego podatku dochodowego za 2012 r. uległa przedawnieniu, śledztwo w tej sprawie zostało umorzone 22 lutego 2018 r.

z przytoczonej wyżej sekwencji zdarzeń wynika, iż nie można było uznać, ażeby wydanie przedmiotowego postanowienia o wszczęciu postępowania karnego skarbowego miało charakter instrumentalny, służący jedynie stworzeniu możliwości dokonania wymiaru podatku.

okoliczności tej konkretnej sprawy nie wskazują na to, że organ w sposób sztuczny zwlekał z wszczęciem postępowania karnego skarbowego. Wręcz przeciwnie uczynił to wtedy, gdy było to tylko możliwe, czyli zaraz po zebraniu materiału dowodowego pozwalającego na jego wszczęcie. Faktycznie nastąpiło to krótko przed upływem okresu przedawnienia, jednak jak już podniesiono, sama ta okoliczność nie przesądza o instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Dokonując oceny postępowania organów w omawianym zakresie trzeba mieć na uwadze też charakter sprawy, jej złożoność, a także obowiązek wszczęcia postępowania karnego skarbowego, w sytuacji występowania przesłanek wskazanych w kodeksie karnym skarbowym. Uwzględniając okoliczności niniejszej sprawy, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, nieuprawniona jest ocena poczyniona przez skarżącą, że nastąpiło instrumentalne wszczęcie postępowania przygotowawczego celem zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Okoliczności wyłączające instrumentalność (7)

Wyrok NSA z 23 listopada 2022 r., I FSK 1076/18
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej podatnika/

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.

Dowody potwierdzające instrumentalność (1)

Wyrok NSA z 7 marca 2023 r., II FSK 1440/22
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej organu/

W niniejszej sprawie wszczęcie postępowania karnego skarbowego nastąpiło na 3 miesiące i 6 dni przed terminem przedawnienia.

Przed wszystkim postępowanie to nie przeszło z fazy in rem do fazy ad personam i organ dochodzeniowy nie podjął czynności procesowych z udziałem Skarżącej. Bezspornie jedyną uchwytną czynnością w tym postępowaniu było jego umorzenie ze względu na śmierć Podatniczki.

(...) nic nie wskazywało na wystąpienie właśnie we wrześniu 2020 r. okoliczności nasuwających jemu podejrzenie popełnienia przestępstwa przez Podatniczkę. Najbliższą czasowo wrześniowi 2020 r., czynnością organu odwoławczego było wydanie w dniu 17 lipca 2020 r. postanowienia przesuującego termin załatwienia sprawy do dnia 5 listopada 2020 r., a w postępowaniu dowodowym było to pismo Podatnika z 12 marca 2020 r. o dopuszczenie dowodu z operatu szacunkowego i decyzji Burmistrza C. z dnia 9 listopada 2018 r.

*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.*

Dowody potwierdzające instrumentalność (2)

Wyrok NSA z 17 sierpnia 2022 r., II FSK 595/22
/rozstrzygnięcie: oddalenie skargi kasacyjnej organu/

*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.***