

Raport

AUTORZY:

Zastępca Rzecznika MŚP Jacek Cieplak,
r.pr. Paweł Chrupek,
r.pr. dr Ilona Makaruk,
r.pr. Katarzyna Kazulo-Borkowska

Problematyka stosowania przez organy podatkowe przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego.

Kodeks karno-skarbowy miał być skierowany przeciwko przestępcom a nie instrumentalnie wykorzystywany przeciwko przedsiębiorcom, wobec których urzędnicy nie zdążyli zakończyć postępowania przed przedawnieniem zobowiązań podatkowych.



Adam Abramowicz Rzecznik MŚP

SPIS TREŚCI

Wykaz ustaw i pozostałych aktów prawnych.....	3
Wykaz skrótów	3
Uwagi wstępne	4
Przepisy Postępowania podatkowego	5
Przepisy postępowania Karnego.....	6
Dane z Krajowej Administracji Skarbowej dotyczące postępowań karnych skarbowych wszczynanych w roku, w którym upływał termin przedawnienia.....	7
Studia przypadków	10
Sprawa przed Naczelnym Sądem Administracyjnym o sygnaturze: II FSK 2658/18, ze skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie.....	10
Sprawa ze skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gliwicach od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 23 kwietnia 2020 r., sygn.. akt: I SA/Gl 1728/19.	10
Sprawa ze skargi kasacyjnej przedsiębiorcy od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 7 lipca 2020 r., I SA/Gd 2236/19.	11
Sprawa ze skargi kasacyjnej przedsiębiorcy oraz Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 24 listopada 2020 r., sygn.. akt I SA/Kr 928/20.....	12
Orzecznictwo Sądów Administracyjnych	14
Uchwała NSA.....	17
Podstawy wniosku Rzecznika MŚP	17
Uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r. sygn. akt I FSP 1/21.....	19
Wnioski	25

WYKAZ USTAW I POZOSTAŁYCH AKTÓW PRAWNYCH

1. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. 1960 r., Nr 30 poz. 168, ze zm.), zwana dalej k.p.a.,
2. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. 2002 r., Nr 153 poz. 1270, ze zm.), zwana dalej p.p.s.a.,
3. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców (Dz.U. 2018 r., poz. 648), zwana dalej ustawą o Rzeczniku,
4. Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. 2018 r., poz. 646, ze zm.), zwana dalej P.P.,
5. Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. 1964 r., Nr 43 poz. 296, ze zm.), zwana dalej k.p.c.,
6. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. 1964 r., Nr 16 poz. 93, ze zm.), zwana dalej k.c.,
7. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.), zwana dalej O.p.
8. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 408 z późn. zm.), zwana dalej k.k.s.
9. Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2021 r., poz. 534) – dalej ustawa k.p.k.
10. Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 137), zwana P.u.s.a.

WYKAZ SKRÓTÓW

1. Rzecznik – Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców
2. NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
3. WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny
4. SN – Sąd Najwyższy
5. TSUE - Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

UWAGI WSTĘPNE

Przedmiotowy raport dotyczy problematyki stosowania przez organy podatkowe przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego.

Od momentu zainicjowania działalności przez Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców do Biura Rzecznika zgłaszali się przedsiębiorcy z sektora MŚP, którzy informowali o instrumentalnym, tj. niezgodnym z celem i przeznaczeniem obowiązujących regulacji, wykorzystaniu przez organy podatkowe przepisów art. 70c w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Z przedstawianych informacji wynikało, że organy skarbowe wszczynają postępowania karne skarbowe wobec przedsiębiorców wyłącznie w celu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych, co pozwalało tym organom przedłużyć czas trwania postępowań podatkowych. Z licznych zgłoszeń napływających do Biura Rzecznika wynika, iż powyższe działania były powszechną praktyką. Rzecznik, chcąc przeciwdziałać tego rodzaju działaniom, wstąpił do wielu postępowań toczących się wobec przedsiębiorców, wskazując na instrumentalne wykorzystywanie przepisów prawa, umożliwiających zawieszenie biegu terminu przedawnienia z dniem wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

W Wydziale Interwencyjno – Procesowym Biura Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców dokonano analizy orzecznictwa w sprawach, w których organy podatkowe wydawały decyzje po upływie 5-letniego terminu przedawnienia, powołując się na skuteczne zawieszenie biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęte wobec podatnika postępowanie przygotowawcze.

Analiza ta wykazała, że na tle stanu prawnego ukształtowanego przepisami art. 70 § 6 pkt 1, art. 70 c O.p. oraz art. 1 § 2 p.u.s.a. i art. 134 § 1 p.p.s.a. w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowały się dwie grupy poglądów dotyczących zakresu sądowo administracyjnej kontroli stosowania ww. przepisów przez organy podatkowe.

W jednej grupie orzeczeń sądy administracyjne przedstawiły pogląd, stosownie do którego przepisy dają możliwość dokonania przez sąd administracyjny w postępowaniu ze skargi na decyzję podatkową oceny zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Ocena ta dotyczy wyłącznie możliwości instrumentalnego wykorzystania przez organy prawa do wszczęcia postępowania karnego skarbowego w celu nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i możliwego naruszenia zasady zaufania do organów administracji podatkowej.

Z kolei w drugiej linii orzeczniczej przyjęto, że przepisy nie dają możliwości oceny przez sąd administracyjny zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego z punktu widzenia możliwości instrumentalnego wykorzystania prawa do wszczęcia tego postępowania.

W znacznej większości przeanalizowanych przez Rzecznika przypadków, organy podatkowe zastosowały praktykę zawiadomienia podatnika w trybie art. 70c O.p. w związku z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jednak poza wszczęciem postępowania karnego skarbowego organy podatkowe nie wykazały dalszej aktywności w postępowaniu przygotowawczym; nie podejmowały żadnych czynności mających na celu wykrycie sprawcy popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego oraz ukarania go.

Przeprowadzona przez Rzecznika analiza była podstawą do wystąpienia z wnioskiem do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały rozstrzygającej opisaną wyżej rozbieżność, stosownie do art. 9 ust. 1 pkt 7 ustawy o Rzeczniku.

Naczelny Sąd Administracyjny, na posiedzeniu w dniu 24 maja 2021 r. w sprawie o sygnaturze I FPS 1/21, wyjaśnił wskazane we wniosku Rzecznika przepisy prawa, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

W ostatniej części opracowania przedstawiono praktyczną stronę stosowania ww. uchwały NSA, w szczególności problematykę oceny, jakie okoliczności postępowania przygotowawczego przemawiać będą za stwierdzeniem, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego miało charakter instrumentalny.

PRZEPISY POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

Przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa

Art. 70. § 1: Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

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

PRZEPISY POSTĘPOWANIA KARNEGO

Przepisy ustawy - Kodeks karny skarbowy:

Art. 113 § 1: W postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy niniejszego kodeksu nie stanowią inaczej.

Art. 118 § 1: Organami postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe są:

- 1) naczelnik urzędu skarbowego;
- 2) naczelnik urzędu celno-skarbowego;
- 3) Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
- 4) Straż Graniczna;
- 5) Policja;
- 6) Żandarmeria Wojskowa.

Przepisy ustawy - Kodeks postępowania karnego:

Art. 297 § 1 : Celem postępowania przygotowawczego jest:

- 1) ustalenie, czy został popełniony czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo;
- 2) wykrycie i w razie potrzeby ujęcie sprawcy;
- 3) zebranie danych stosownie do art. 213 i 214;
- 4) wyjaśnienie okoliczności sprawy, w tym ustalenie osób pokrzywdzonych i rozmiarów szkody;
- 5) zebranie, zabezpieczenie i w niezbędnym zakresie utrwalenie dowodów dla sądu.

Art. 303: Jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa, wydaje się z urzędu lub na skutek zawiadomienia o przestępstwie postanowienie o wszczęciu śledztwa, w którym określa się czyn będący przedmiotem postępowania oraz jego kwalifikację prawną.

DANE Z KRAJOWEJ ADMINISTRACJI SKARBOWEJ DOTYCZĄCE POSTĘPOWAŃ KARNYCH SKARBOWYCH WSZCZYNANYCH W ROKU, W KTÓRYM UPLÝWAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ

Analiza została przeprowadzona w oparciu o dane przekazane przez Krajową Administrację Skarbową, dotyczące roku 2020.

Tabela 1. Ogółem (US i UCS) otrzymane materiały/ zawiadomienia w 2020 r.

Kwartały I-III	IV kwartał	Cały rok 2020	Procentowy udział IV kw. w skali roku
1372	189	1561	<u>12 %</u>

Zestawienie obejmuje zawiadomienia o popełnieniu przestępstwa oraz informacje własne przekazane do komórek właściwych do wszczęcia i prowadzenia postępowania przygotowawczego celem zbadania podstaw do wszczęcia postępowania przygotowawczego.

Tabela 2. Ogółem (UCS i US) wszczęte postępowania przygotowawcze.

Kwartały I-III	IV kwartał	Cały rok 2020	Procentowy udział IV kw. w skali roku
1091	235	1326	<u>17,7 %</u>

Podane liczby dotyczą wydanych postanowień o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa. Gromadzone przez Ministerstwo Finansów dane nie obejmują kwestii liczby postanowień o przedstawieniu zarzutów.

Tabela 3. Ogółem (UCS i US) postanowienia o odmowie wszczęcia (zawiadomienia zewn.) oraz postępowania niewszczęte na podstawie art. 17 § 1 kpk (zawiadomienia wewn.).

Kwartały I-III	IV kwartał	Cały rok 2020	Procentowy udział IV kw. w skali roku
113	40	153	<u>26 %</u>

Zestawienie dotyczy sytuacji, kiedy finansowy organ postępowania przygotowawczego nie znalazł podstaw do wszczęcia postępowania przygotowawczego.

Tabela 4. Ogółem (UCS i US) postępowania przygotowawcze pod nadzorem prokuratora lub postępowania powierzone.

Kwartały I-III	IV kwartał	Cały rok 2020	Procentowy udział IV kw. w skali roku
288	46	334	<u>13,8 %</u>

Tabela 5. ogółem (US i UCS) liczba spraw z uszczupleniem podatkowym (lub narażeniem) do 20 tys. zł.

Kwartały I-III	IV kwartał	Cały rok 2020	Procentowy udział IV kw. w skali roku
171	9	180	<u>5 %</u>

Tabela 6. Ogółem (US i UCS) liczba spraw z uszczupleniem podatkowym (lub narażeniem) 20 tys. do 500 tys. zł.

Kwartały I-III	IV kwartał	Cały rok 2020	Procentowy udział IV kw. w skali roku
793	108	901	<u>12 %</u>

Tabela 7. ogółem (US i UCS) liczba spraw z uszczupleniem podatkowym (lub narażeniem) powyżej 500 tys. Zł.

Kwartały I-III	IV kwartał	Cały rok 2020	Procentowy udział IV kw. w skali roku
381	49	430	<u>11,4 %</u>

Z danych dotyczących wszystkich prowadzonych przez organy KAS postępowań przygotowawczych w 2020 r. w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe prowadzonych wobec przedsiębiorców wynika:

- liczba wszczętych postępowań przygotowawczych – 36.666,
- liczba zakończonych postępowań przygotowawczych – 35.949,
- liczba umorzonych postępowań przygotowawczych – 3.413,
- liczba zawieszonych postępowań przygotowawczych – 1.249,
- liczba podejrzanych – 27.487,
- liczba oskarżonych – 18.253,
- liczba skazanych – 18.427.

STUDIA PRZYPADKÓW

Poniższa część zawiera analizę poszczególnych grup spraw, z którymi zwracali się do Biura Rzecznika przedsiębiorcy. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców interweniował w sprawach następujących przedsiębiorców:

SPRAWA PRZED NACZELNYM SĄDEM ADMINISTRACYJNYM O SYGNATURZE: II FSK 2658/18, ZE SKARGI KASACYJNEJ DYREKTORA IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W WARSZAWIE.

Postanowieniem z dnia 27 lutego 2020 r. Naczelny Sąd Administracyjny umorzył postępowanie kasacyjne na skutek cofnięcia skargi kasacyjnej przez organ administracji podatkowej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, wyrokiem z dnia 11 grudnia 2017 r., uchylił decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 10 października 2016 r., w przedmiocie określenia przedsiębiorcy zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2007 r. Sąd stwierdził, że zaskarżona decyzja, jak również poprzedzające ją rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji, to jest decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa – Mokotów z dnia 22 czerwca 2016 r., zostały wydane po upływie 5-letniego okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Sąd ocenił również, że organy instrumentalnie wykorzystały przepis pozwalający na zawieszenie biegu terminu przedawnienia z przyczyny wymienionej w art. 70 § 6 pkt 1 O.p., bowiem wszczęły postępowanie karne skarbowe tylko po to, by dać sobie czas na prowadzenie postępowania podatkowego, a nie w związku z rzeczywistym podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego przez podatników. W ocenie Sądu skutek przerwania biegu przedawnienia w związku z instrumentalnym wykorzystaniem prawa przez organy podatkowe w analizowanej sprawie nie wystąpił. W konsekwencji Sąd ocenił, że zaskarżona decyzja narusza zasadę zaufania do organów władzy publicznej, wyrażoną w art. 121 § 1 O.p., i z tej przyczyny orzekł o uchyleniu zaskarżonej decyzji na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a.

SPRAWA ZE SKARGI KASACYJNEJ DYREKTORA IZBY ADMINISTRACJI SKARBOWEJ W GLIWICACH OD WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GLIWICACH Z DNIA 23 KWIETNIA 2020 R., SYGN.. AKT: I SA/GL 1728/19.

W wyroku tym Sąd uchylił zaskarżoną decyzję oraz decyzję organu pierwszej instancji i umorzył postępowanie podatkowe.

W sprawie będącej przedmiotem kontroli sądowo administracyjnej Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach decyzją z dnia 21 października 2019 r. utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w Rybniku z dnia 24 lipca 2018 r., w przedmiocie określenia przedsiębiorcy wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za maj, sierpień i wrzesień 2013 r. Organy podatkowe powołały się na skutek wynikający z art. 70 § 6 pkt 1 O.p., tj. zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w związku

z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony. Jak wynikało z uzasadnienia zaskarżonej decyzji, postanowieniem z dnia 30 października 2018 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Rybniku wszczął dochodzenie w sprawie o sygnaturze RKS/xxxxxxxxx o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 2 w związku z art. 6 § 2 ustawy k.k.s. Następnie, ten sam organ, pismem z dnia 31 października 2018 r. na podstawie art. 70c O.p., zawiadomił spółkę o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego. W zaskarżonej decyzji wskazano, że zawiadomienie Naczelnika Urzędu Skarbowego w Rybniku z dnia 31 października 2018 r. o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego doręczone zostało spółce i jej pełnomocnikowi w dniu 6 listopada 2018 r., co nie jest w sprawie kwestionowane. Postępowanie dochodzeniowe w sprawie o sygnaturze RKS/xxxxxxxxx zostało następnie umorzone postanowieniem z dnia 30 sierpnia 2019 r.

Z treści uzasadnienia zaskarżonej decyzji nie wynikało, by w toku postępowania dochodzeniowego postawione zostały zarzuty, ani że dokonano w trakcie tego postępowania innych czynności niż wszczęcie postępowania dochodzeniowego, zawiadomienie spółki o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i umorzenie dochodzenia. Dodatkowo, postanowienie o umorzeniu postępowania dochodzeniowego wydano w dniu 30 sierpnia 2019 r., a więc zaraz po tym, gdy spółka, pismem z 13 sierpnia 2019 r., złożyła ponaglenie do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Postanowieniem z dnia 17 września 2019 r. Szef KAS uznał ponaglenie za uzasadnione i wyznaczył dodatkowy termin załatwienia sprawy na dzień 21 października 2019 r. Zaskarżona decyzja została wydana w dniu 21 października 2019 r.

SPRAWA ZE SKARGI KASACYJNEJ PRZEDSIĘBIORCY OD WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GDAŃSKU Z DNIA 7 LIPCA 2020 R., I SA/Gd 2236/19.

W wyroku tym Sąd oddalił skargę przedsiębiorcy na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w zaskarżonym wyroku oddalił skargę spółki na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z dnia 24 października 2019 r., w przedmiocie podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od kwietnia do grudnia 2013 r. Decyzją tą utrzymano w mocy decyzję Naczelnika Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Gdyni z dnia 15 listopada 2018 r. W ocenie Rzecznika najbardziej istotnym, a jednocześnie pominiętym w zaskarżonym wyroku zagadnieniem, wynikającym z zaskarżonej decyzji jest to, które dotyczy przedawnienia zobowiązania w podatku od towarów i usług za wymienione powyżej okresy oraz jego wpływu na wynik toczącego się postępowania podatkowego.

Zgodnie z art. 70 § 1 O.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Termin płatności podatku od towarów i usług w rozpoznawanej sprawie za miesiące: kwiecień – listopad 2013r. upływał z końcem 2018 r. Jednak w sprawie organy powołały się na skutek wynikający z art. 70 § 6 pkt 1 O.p., zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem 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. Jak wynika z uzasadnienia zaskarżonej decyzji i co zostało powtórzone przez Sąd w uzasadnieniu przy okazji przedstawiania stanu sprawy oraz nie jest kwestionowane przez przedsiębiorcę: Naczelnik Urzędu Celno – Skarbowego w Gdyni pismem z dnia 23 października 2018r., doręczonym pełnomocnikowi strony w dniu 30 października 2018r., oraz pismem z dnia 08 listopada 2018r., skierowanym do spółki, doręczonym w trybie art. 150 O.p. w dniu 29 listopada 2018r., działając na podstawie art. 70c w zw. z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. zawiadomił stronę, iż "z dniem 19 października 2018 roku nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług za okres od kwietnia do grudnia 2013 r. z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, którego podejrzenie popełnienia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania".

W toku sądowej kontroli zaskarżonej decyzji Sąd jednak pominął, że z treści uzasadnienia decyzji nie wynika, by w toku postępowania dochodzeniowego postawione zostały zarzuty, ani że dokonano w trakcie tego postępowania innych czynności niż wszczęcie postępowania karnego skarbowego. W ocenie Rzecznika, Sąd nie zauważył, że w sprawie doszło do nadużycia władzy przez Naczelnika Pomorskiego Urzędu Celno - Skarbowego w Gdyni oraz Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku, polegającego na instrumentalnym wykorzystaniu przepisu pozwalającego na zawieszenie biegu terminu przedawnienia z przyczyny wymienionej w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. – po to, by zyskać czas na prowadzenie postępowania po 31 grudnia 2018 r., a nie w związku z rzeczywistym podejrzeniem popełnienia przestępstwa karnego skarbowego, ani z zamiarem wykrycia i ukarania sprawcy.

SPRAWA ZE SKARGI KASACYJNEJ PRZEDSIĘBIORCY ORAZ RZECZNIKA MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORCÓW OD WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W KRAKOWIE Z DNIA 24 LISTOPADA 2020 R., SYGN.. AKT I SA/KR 928/20.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w zaskarżonym wyroku oddalił skargę przedsiębiorcy na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie z dnia 24 lipca 2020 r., utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Małopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Krakowie z dnia 24 października 2019 r. w przedmiocie określenia spółce wysokości straty

w podatku dochodowym od osób prawnych za 2012 r. W ocenie Rzecznika najbardziej spornym zagadnieniem, jakie wynika z zaskarżonego wyroku było to, które dotyczyło przedawnienia zobowiązania podatkowego, to jest podatku dochodowego od osób prawnych za 2012 rok oraz jego wpływu na wynik toczącego się postępowania podatkowego.

Rzecznik zaskarżonemu wyrokowi zarzucił naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, to jest art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) w związku z art. 134 § 1, art. 135 oraz art. 141 § 4 p.p.s.a. w związku z art. 70 § 1 w związku z art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c O.p. Rzecznik wskazał, że WSA błędnie uznał, iż ocena wszczęcia postępowania karnego skarbowego z punktu widzenia wywołania wyłącznie skutku w postaci wydłużenia postępowania podatkowego poprzedzającego wydanie decyzji podatkowej i w celu nierozpoczęcia albo zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70c O.p., nie mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji. WSA tym samym błędnie uznał, że zaskarżona decyzja nie została wydana w warunkach przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego dotyczy, z pominięciem dokonania przez Sąd mającej istotny wpływ na wynik sprawy: kontroli decyzji w zakresie oceny czy decyzja ta została wydana w postępowaniu prowadzonym z naruszeniem zasady zaufania do organów podatkowych oraz szybkości postępowania, w wyniku instrumentalnego zastosowania przepisów o wszczęciu postępowania karnego skarbowego bez związku z podejrzeniem popełnienia przestępstwa karnego skarbowego ani z zamiarem wykrycia sprawcy i ukarania go, a w celu zyskania dodatkowego czasu na prowadzenie postępowania podatkowego i wydania decyzji w postępowaniu odwoławczym po dniu 31 grudnia 2018 r.

ORZECZNICTWO SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

W wyniku przeprowadzonej przez Wydział Interwencyjno – Procesowy w Biurze Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców analizy orzecznictwa sądów administracyjnych, traktującego o zakresie sądowej kontroli stosowania przez organy podatkowe przepisów, na mocy których bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, odnotowano dwie grupy poglądów.

W pierwszej grupie orzeczeń przedstawiano pogląd, stosownie do którego przepisy dają możliwość dokonania oceny przez sąd w postępowaniu ze skargi na decyzję wymiarową zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego z punktu widzenia celu tej instytucji i możliwości instrumentalnego wykorzystania przez organy prawa do wszczęcia postępowania karnego skarbowego w związku z zasadą zaufania do państwa oraz zasadą szybkości postępowania.

Jako reprezentatywny dla tej grupy orzeczeń należy wskazać prawomocny wyrok WSA w Warszawie z 11 grudnia 2017 r., sygn. akt: III SA/Wa 3823/16, w którym sąd podniósł, że „narusza zasadę zaufania z art. 121 § 1 O.p. działanie organu podatkowego, który posługuje się w sposób czysto instrumentalny, wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia, wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe i utrzymuje w ten sposób stan wymagalności zobowiązania przez ponad 4 lata, nie podejmując w tym czasie w postępowaniu karnoskarbowym żadnych czynności (...) W takim przypadku należy uznać, że skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie wystąpił, a decyzje organów obu instancji zostały wydane w warunkach przedawnienia”.

Podobne stanowisko zostało przyjęte w wyroku NSA z dnia 17 maja 2016 r., sygn. akt: II FSK 974/14, w którym podniesiono z kolei, iż: „Sytuację, w której organ podatkowy dysponuje materiałem dowodowym wystarczającym do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej od ponad pięciu lat, jednak wszczyna postępowanie podatkowe tuż przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a następnie wszczyna postępowanie o przestępstwo skarbowe, ocenić należy jako drastyczne i ewidentne naruszenie zasady zaufania do organów podatkowych z art.121 § 1 O.p. oraz zasady szybkości z art.125 § 1 O.p.”.

Krytycznej ocenie zostały poddane działania organów podatkowych zmierzające do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w ramach kontroli dokonanej w prawomocnych wyrokach WSA we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., sygn. akt: I SA/Wr 365/19 i I SA/Wr 366/19. Sąd wskazał, że: „Organ przygotowawczy wszczynając postępowanie karne skarbowe (w fazie ad rem) nie może później nic nie robić zwłaszcza w ramach procedury, w której nie uczestniczy podatnik, a od której uzależniony jest upływ

terminu przedawnienia. Działania (tych organów) powinny zmierzać do prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Wynika to z zasady praworządności (art. 7 Konstytucji RP), zasady państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP) i wywodzonej z niej zasady dobrej administracji”.

Wykorzystanie instytucji wszczęcia postępowania karnego skarbowego do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zostało też negatywnie ocenione przez WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 23 marca 2020 r., sygn. akt: I SA/GI 1728/19 (wyrok nieprawomocny), w którym wskazano, że: „celem wszczęcia postępowania karnoskarbowego już po zakończeniu postępowania pierwszoinstancyjnego, wniesieniu odwołania, przekazania akt organowi odwoławczemu, wydaniu postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowej, uiszczeniu dochodzonej należności przez spółkę i upływie 2 miesięcy terminu do rozpoznania sprawy w postępowaniu odwoławczym, jak i "wyniki" tego postępowania świadczą o tym, że celem jego wszczęcia nie było zrealizowanie ustawowego celu przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p., lecz jego wykorzystanie z uwagi na możliwe długotrwałe, a ostatecznie przewlekłe prowadzenie postępowania odwoławczego”.

Kwestia zakresu sądowej kontroli stosowania przez organy podatkowe przepisów warunkujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych została wyjaśniona przez NSA w dwóch wyrokach z dnia 30 lipca 2020 r., wydanych w tożsamych sprawach, sygn. akt: I FSK 42/20 oraz I FSK 128/20. W orzeczeniach tych NSA zaprezentował stanowisko, według którego „sąd administracyjny może kontrolować, czy nie doszło do instrumentalnego wykorzystywania art. 70 § 6 pkt 1 O.p. ze względu na wszystkie okoliczności sprawy podatkowej, a w szczególności w sytuacji, gdy wykorzystanie tego przepisu związane jest z naruszeniem zasady zaufania do organów podatkowych (art. 121 O.p.), czy wywodzonej z prawa unijnego oraz art. 2 Konstytucji RP zasady uzasadnionych oczekiwań” oraz „art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie może być tak odczytywany, że stanowi on podstawę do zawieszenia biegu terminu przedawnienia podatkowego w związku z każdym wszczęciem postępowania karnoskarbowego, jeżeli odwołanie się do wszczęcia postępowania karnoskarbowego, ze względu na okoliczności sprawy podatkowej, nastąpiło z przekroczeniem zasady zaufania do organów podatkowych, o której mowa w art. 121 O.p.”. Wyroki te zapadły ze zdaniem odrębnym.

W tej grupie orzeczeń wymienić należy również nieprawomocny wyrok WSA w Łodzi z dnia 19 sierpnia 2020 r., sygn. akt I SA/Łd 45/20, w którym Sąd podniósł, że: „jeżeli od dnia wszczęcia postępowania karnoskarbowego do dnia wydania zaskarżonej decyzji nie były podejmowane w postępowaniu karnoskarbowym żadne czynności procesowe, należy uznać, że postępowanie to zostało wszczęte w celu sztucznego utrzymania stanu wymagalności

zobowiązania podatkowego - sprzecznie z celem instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. W takiej sytuacji nie można uznać, że doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia”.

Z kolei druga grupa orzeczeń, poddanych przez Rzecznika analizie, prezentuje pogląd przeciwny, to jest taki, że przepisy nie dają możliwości oceny przez sąd w postępowaniu ze skargi na decyzję wymiarową zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego z punktu widzenia celu tej instytucji i możliwości instrumentalnego wykorzystania prawa do wszczęcia tego postępowania.

Wymienić tu należy wyrok NSA z 24 listopada 2016 r., sygn. akt: I FSK 759/15, w którym sąd uznał, że „przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jako przyczynę powodującą zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego przewiduje wszczęcie 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. Unormowanie to nie daje podstaw prawnych do weryfikacji zasadności wszczęcia tego postępowania”. Podobnie w wyroku NSA z 9 listopada 2018 r., sygn. akt I FSK 2149/16 sąd uznał, że „art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie daje podstaw prawnych do weryfikacji zasadności i momentu wszczęcia postępowania dotyczącego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Zgodnie z tym przepisem oceniane są jedynie skutki prawnopodatkowe czynności podjętych w takim postępowaniu, a nie ich zasadność czy prawidłowość”. Podobne stanowisko wyrażone zostało w nieprawomocnym wyroku WSA w Poznaniu z dnia 18 grudnia 2019 r., sygn. akt I SA/Po 651/19.

Należy też zwrócić uwagę, że w zdaniu odrębnym sędziego NSA Sylwestra Marciniaka do wyroków NSA z 30 lipca 2020 r., sygn. akt I FSK 128/20 oraz sygn. akt I FSK 42/20, nie została podzielona teza, iż sąd administracyjny może kontrolować, czy nie doszło do instrumentalnego wykorzystania art. 70 § 6 pkt 1 O.p. ze względu na wszystkie okoliczności sprawy podatkowej, a w szczególności w sytuacji, gdy wykorzystanie tego przepisu związane jest z naruszeniem zasady zaufania do organów podatkowych (art. 121 O.p.), czy wywodzonej z prawa unijnego oraz art. 2 Konstytucji RP zasady uzasadnionych oczekiwań. Nadto, że art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie może być tak odczytywany, że stanowi on podstawę do zawieszenia biegu terminu przedawnienia podatkowego w związku z każdym wszczęciem postępowania karnoskarbowego, jeżeli odwołanie się do wszczęcia postępowania karnoskarbowego, ze względu na okoliczności sprawy podatkowej, nastąpiło z przekroczeniem zasady zaufania do organów podatkowych, o której mowa w art. 121 O.p.

UCHWAŁA NSA

W dniu 24 maja 2021 roku Naczelny Sąd Administracyjny - na wniosek Rzecznika MŚP - podjął uchwałę:

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.

PODSTAWY WNIOSKU RZECZNIKA MŚP

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, na podstawie art. 264 § 2 p.p.s.a. w zw. z art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. wniósł o podjęcie przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, tj. o wyjaśnienie:

Czy w świetle art. 1 § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U z 2017 r., poz. 2188 ze zm.), powoływanej dalej jako: "P.u.s.a.", oraz art. 134 § 1 P.p.s.a., ocena wszczęcia postępowania karnego skarbowego z punktu widzenia wywołania wyłącznie skutku w postaci wydłużenia postępowania podatkowego poprzedzającego wydanie decyzji podatkowej i w celu nierozpoczęcia albo zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325), powoływanej dalej jako: "Ordynacja podatkowa", mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji?

W uzasadnieniu wniosku Rzecznik wskazał na ujawnienie się w orzecznictwie sądów administracyjnych rozbieżności dotyczących zakresu kontroli stosowania wymienionych w pytaniu przepisów Ordynacji podatkowej przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji w sprawach podatkowych.

Odnosząc się do kwestii uregulowania przedawnienia zobowiązania podatkowego Rzecznik wskazał, że art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w okresie od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. stanowił, że do zawieszenia biegu terminu przedawnienia wystarczyło wszczęcie postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Od 1 września 2005 r. wprowadzono do Ordynacji podatkowej zasadę, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia

przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w tym brzmieniu stał się przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego w wyroku z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11 (Dz. U. poz. 848). W orzeczeniu tym stwierdzono niezgodność art. 70 § 6 pkt 1 O. p. z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP. W konsekwencji tego wyroku, nowelizacją Ordynacji podatkowej, dokonaną ustawą z 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne (Dz. U. 2013, poz. 1149), wprowadzono do art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej regulację stanowiącą, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, jednakże pod warunkiem, że przed upływem terminu przedawnienia podatnik zostanie powiadomiony o fakcie wszczęcia tego postępowania. Dodatkowo, na mocy tej samej zmiany w Ordynacji podatkowej dodano art. 70c, zobowiązujący organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, do zawiadomienia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Zawiadomienie to powinno nastąpić najpóźniej z upływem terminu przedawnienia określonego art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Przepisy te w tym brzmieniu obowiązują obecnie. Podsumowując przegląd zmian, dokonanych w wymienionych wyżej przepisach, wnioskodawca stwierdził, że każda potrzeba zmiany art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej wynikała z faktu zbyt szerokiego ujęcia uregulowanej w nim przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W ocenie Rzecznika, powyższe rozważania prowadziły do wniosku, że nie jest prawidłowe stanowisko, według którego organy w trakcie pięcioletniego okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego mają nieograniczone prawo wszcząć i prowadzić postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, zaś przebieg, ustalenia faktyczne i efekty końcowe tego postępowania nie mają znaczenia dla osiągnięcia skutku polegającego na zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zdaniem Rzecznika ocena, czy w konkretnej sprawie na skutek instrumentalnego wykorzystania przepisów o wszczęciu postępowania karnego skarbowego doszło do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego czy też do niego nie doszło, jest elementem kontroli spornego podatkowego stosunku administracyjnego, wynikającego z zaskarżonej decyzji podatkowej. Kwestię tę wojewódzki sąd administracyjny, rozpoznając skargę na decyzję podatkową, zobowiązany jest badać z urzędu, ponieważ wynika to z art.

134 § 1 p.p.s.a. oraz art. 1 § 2 P.u.s.a. Przy przeciwnym stanowisku, każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego, nawet w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywoływałoby skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, pozostający poza jakąkolwiek kontrolą sądu administracyjnego. Sytuacja taka byłaby niedopuszczalna z punktu widzenia nie tylko regulacji wynikającej z art. 1 § 2 P.u.s.a. oraz art. 134 § 1 p.p.s.a., ale byłaby też sprzeczna ze standardami demokratycznego państwa prawnego.

W ocenie Rzecznika, obowiązkiem sądu administracyjnego, dbającego o efektywne sprawowanie sądowej kontroli administracji jest to, aby rozpoznając skargę na decyzję podatkową dotyczącą zobowiązania, w związku z niewykonaniem którego wszczęto postępowanie karne skarbowe, zbadał, czy w sprawie doszło do instrumentalnego wykorzystania przepisów o wszczęciu tego postępowania karnego skarbowego. Instrumentalne wykorzystanie tych przepisów ma miejsce w sytuacji, gdy poza wszczęciem postępowania prowadzący je organ nie wykazuje dalszej aktywności - nie podejmuje żadnych istotnych czynności w toku tego postępowania.

Zdaniem Rzecznika, konsekwencją uznania przez sąd administracyjny instrumentalnego wykorzystania przez organy podatkowe przepisów o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe powinno być stwierdzenie, że nie zaistniał materialnoprawny skutek takiego działania, to jest nie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Reasumując, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców wniósł o podjęcie uchwały o następującej treści: "W świetle art. 1 § 2 P.u.s.a. oraz art.134 § 1 p.p.s.a., ocena wszczęcia postępowania karnego skarbowego z punktu widzenia wywołania wyłącznie skutku w postaci wydłużenia postępowania podatkowego poprzedzającego wydanie decyzji podatkowej i w celu nierozpoczęcia albo zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70c Ordynacji podatkowej, mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji".

UCHWAŁA NSA z DNIA 24 MAJA 2021 R. SYGN. AKT I FSP 1/21.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że wskazana przez Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców rozbieżność ma charakter rzeczywisty i trwały. Rozbieżność ta ujawnia się w orzecznictwie nie tylko wojewódzkich sądów administracyjnych, ale i w drugiej instancji. NSA zauważył, że problem rozbieżności dotyczącej zakresu kontroli stosowania art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej w orzecznictwie narasta.

Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 24 maja 2021 r. w sprawie o sygnaturze akt I FSP 1/21 podjął następującą uchwałę:

W świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2188 z późn. zm.) oraz art. 1-3 i ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 z późn. 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 z późn. zm.) mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji.

W uzasadnieniu uchwały wskazał, że analiza, czy wystąpiły wszystkie przesłanki, warunkujące wystąpienie skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wynikającego z art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej, jest przeprowadzana przez organy podatkowe w ramach stosowania przepisów prawa podatkowego przy rozpatrywaniu sprawy podatkowej, a więc należy do działalności administracji publicznej w rozumieniu art. 184 Konstytucji RP oraz art. 1 § 1 P.u.s.a. i art. 1-3 p.p.s.a.

NSA wyjaśnił, iż kontrola sądów administracyjnych, w przypadku przesłanki, jaką stanowi wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, nie może być 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.

W ocenie NSA, analiza dokonywana w ramach rozpatrywania sprawy sądowo administracyjnej 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.

Według NSA nie można jednak w jej ramach pomijać zagadnienia merytorycznego - czy na tle okoliczności danej sprawy podatkowej, związanych z istnieniem 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. Dokonanie takiej oceny powinno być wcześniej przeprowadzone przez organ podatkowy, stosujący art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej przy rozpatrywaniu sprawy podatkowej. 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. Taka informacja jest konieczna, aby z jednej strony zagwarantować podatnikowi, że postępowanie podatkowe jest prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zgodnie z art. 121 § 1 tej ustawy. Z drugiej zaś jej zamieszczenie umożliwi następnie dokonanie oceny prawidłowości zastosowania tej instytucji przez sąd administracyjny, kontrolujący akt wydany przez organ podatkowy.

NSA podkreślił, że sądy administracyjne pierwszej instancji w ramach określonych 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. Przeprowadzenie takiego badania jest w istocie możliwe na gruncie sprawy podatkowej. 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.

W ocenie NSA przyjęcie, że poprzez samo wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (przy zaistnieniu pozostałych przesłanek wymienionych wyżej) nastąpił skutek przewidziany w art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej, stanowiłoby nadużycie tej instytucji, godzące w zasadę zaufania do organów państwa, a także zasadę praworządności, wynikające z art. 2 i art. 7 ustawy zasadniczej (por. B. Brzeziński, "O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację podatkową", *Kwartalnik Prawa Podatkowego* z 2014 r. Nr 1 s. 9 -16).

Mając na uwadze konstrukcję analizowanego przepisu, gdzie w sposób niejako mechaniczny powiązано ograniczenie uprawnień podatnika do stabilizacji jego stosunków prawnych, jakie gwarantuje mu instytucja przedawnienia - z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, konieczne jest w demokratycznym państwie prawnym zapewnienie temu podatnikowi podstawowej ochrony prawnej, polegającej na zbadaniu, czy w okolicznościach konkretnej sprawy nie stoi to w sprzeczności z zasadami wynikającymi z Konstytucji RP, Ordynacji podatkowej, a w przypadku podatków zharmonizowanych także z prawa Unii Europejskiej. Wymaga to w sytuacji dokonywania przez sądy administracyjne na podstawie art. 134 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 1 § 2 P.u.s.a. kontroli zgodności z prawem zastosowania przez organy podatkowe art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej, badania hipotezy normy prawnej wyprowadzanej nie tylko z literalnego brzmienia przepisów, ale również z zasad obowiązujących w całym systemie prawa wiążącego Rzeczypospolitą Polską (por. R. Mastalski, Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie, op. cit. s.128 – 139).

NSA zwrócił uwagę, że przepisy postępowania karnego nie przewidują drogi sądowej w celu dokonania oceny, czy na dzień wszczęcia postępowania karnego skarbowego było to zgodne z prawem. Na postanowienie wydawane na podstawie art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. nie służy bowiem zażalenie. Podatnikowi w związku z zawiadomieniem go w trybie art. 70c Ordynacji podatkowej o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie służy przymiot strony w postępowaniu karnym skarbowym. Wobec tego nie może zaskarżyć zażaleniem nie tylko postanowienia o wszczęciu postępowania, ale i postanowienia o jego umorzeniu na podstawie art. 17 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.

Tym samym - zdaniem NSA - w prawie karnym/karnym skarbowym nie przewidziano drogi pozwalającej na zweryfikowanie prawidłowości tej czynności procesowej w momencie jej podjęcia, mimo że w przepisie prawa podatkowego skutek z mocy prawa w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego powiązано z dniem wszczęcia takiego postępowania. W tej sytuacji, gdyby przyjąć, że sądy administracyjne zawsze są związane faktem wydania takiego postanowienia bez względu na pozostałe okoliczności sprawy, pojawiłby się obszar działalności organów administracji publicznej nieobjęty kontrolą sądową, dotyczący przy tym stosowania instytucji nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a więc instytucji należącej niewątpliwie do materialnego prawa podatkowego. Godziłoby to również w zasadę konstytucyjną, wynikającą z art. 45 ust. 1 ustawy zasadniczej, gwarantującą prawo do sądu, która musi być realizowana w sposób rzeczywisty, a nie iluzoryczny, pomijający istotę chronionego uprawnienia, a skupiający się na jego aspektach formalnych.

NSA podniósł, że dokonywanie tak zakreślonej kontroli wkraczającej w pewnym stopniu w inną gałąź prawa nie jest niczym nadzwyczajnym w przypadku rozpatrywania spraw sądowo administracyjnych. Przykładowo wskazał na dokonywanie przez sądy administracyjne oceny różnego rodzaju czynności z zakresu np. prawa cywilnego, prawa pracy itp., które mogą stanowić podstawę działań administracji publicznej.

Sąd zasygnalizował, że przy ocenie zgodności z prawem zgromadzonego materiału dowodowego, w szczególności uzyskanego w wyniku zastosowania technik operacyjnych, pochodzącego ze spraw karnych, wykorzystywanego w postępowaniach podatkowych, zgodnie z art. 180 i 181 Ordynacji podatkowej, zarysowała się zmiana stanowiska sądów administracyjnych w kwestii zakresu takiej kontroli. Polega ona na uznaniu, że organy podatkowe, a w konsekwencji i sądy administracyjne, nie mogą przyjmować domniemania legalności pochodzenia takich materiałów tylko na tej podstawie, że zostały przekazane przez prokuraturę, i muszą przeprowadzić w tym zakresie stosowną analizę (por. wyrok NSA z 7 lutego 2019 r., I FSK 1881/17, por. także D. Strzelec, "Postępowanie podatkowe oraz postępowanie karne skarbowe. Problemy na styku dwóch procedur", w: A. Franczak, A. Kaźmierczak (red.) Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych. Warszawa 2019 r. s. 432 - 433).

Rozpoznający sprawę siedmioosobowy skład NSA podkreślił, że 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. W ocenie NSA trudno wyobrazić sobie w demokratycznym państwie prawnym, aby sądy administracyjne, badające zgodność z prawem działalności administracji publicznej, wyłączały 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.

Podsumowując swoje rozważania, Naczelny Sąd Administracyjny zauważył, że przy wyjaśnianiu przepisów prawa, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, NSA musi brać również pod uwagę, iż stanowisko judykatury odzwierciedla sposób interpretowania i stosowania prawa przez organy administracji publicznej. Dlatego ma charakter dynamiczny. Jeśli w praktyce orzeczniczej organów podatkowych zarysowuje się niepokojąca tendencja do instrumentalnego stosowania przepisów, wbrew celowi, dla którego zostały wprowadzone przez prawodawcę, niwecząca przy tym ich istotę, zakotwiczoną w zasadach prawa, wynikających z ustawy zasadniczej - wówczas konieczna jest korekta dotychczasowego spojrzenia na sposób kontroli tego zjawiska i opowiedzenia się za tą linią orzecznictwa, w której w szerszym zakresie realizowane są wartości konstytucyjne.

WNIOSKI

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2021 r. sygn. akt I FPS 1/21 przyczyni się do rozwiązania wielu sporów zawisłych przed sądami administracyjnymi. Niemniej jednak jej stosowanie wymaga odpowiedzi na pytanie o zakres, w jakim organy są zobowiązane do kontroli zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Na tle stosowania tej uchwały NSA, na pierwszy plan wysuwa się problem, jakie czynności podjęte przez organ postępowania przygotowawczego przemawiać będą za stwierdzeniem, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie było uzasadnione. W szczególności jawi się problem, jakie okoliczności w stanie faktycznym konkretnej sprawy decydują o uznaniu, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego miało charakter instrumentalny; jakie czynności organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze powinny być uwzględnione przez organ podatkowy i opisane w uzasadnieniu decyzji podatkowej.

Problematyczną pozostaje kwestia, jak odległe w czasie powinno być wszczęcie postępowania karnego skarbowego od daty upływu terminu przedawnienia, aby samo wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie wzbudzało obawy, że podjęta przez organ postępowania przygotowawczego czynność nie miała związku z popełnieniem czynu zabronionego, a jej celem było wyłącznie zapobieżenie przedawnieniu ewentualnych zobowiązań podatkowych, których wysokość może być w przyszłości określona w decyzji organu podatkowego.

Autorzy niniejszego raportu stoją na stanowisku, że dla przyjęcia instrumentalności nie jest wystarczające samo powołanie przez organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji okoliczności wszczęcia postępowania karnego skarbowego np. w ostatnim półroczu przed upływem biegu terminu przedawnienia. Okoliczność ta może być jedynie wyznacznikiem dla tego, aby zbadać, czy w sprawie instrumentalność mogła mieć miejsce. Nie można bowiem wykluczyć sytuacji, w której sam bliski termin przedawnienia zobowiązania podatkowego nie miał żadnego znaczenia dla wszczęcia postępowania karnego skarbowego, a w sprawie podjęto szeroko zakrojone czynności procesowe.

Szczegółnej kontroli przez przedsiębiorców w ich indywidualnych sprawach powinny być poddane te przypadki, w których postępowanie karne skarbowe wszczynane jest na wniosek organu prowadzącego postępowanie podatkowe, przy czym tak organ podatkowy, jak i organ postępowania przygotowawczego to *de facto* ten sam organ, np. jeden naczelnik urzędu skarbowego (lub jeden naczelnik UCS). Takie przypadki niejednokrotnie cechują się tym, że organ postępowania przygotowawczego nie podejmuje realnej aktywności w celu zrealizowania celów, dla osiągnięcia których to postępowanie jest wszczynane.

Bez wątpienia brak realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego przemawia za instrumentalnością wszczęcia takiego postępowania. Ma to miejsce w przypadku, gdy bezpośrednio po wszczęciu postępowania karnego skarbowego nie są w nim przeprowadzane czynności procesowe zmierzające do wykrycia i ukarania sprawcy czynu zabronionego. Niewystarczające jest przy tym ograniczenie się przez organ postępowania przygotowawczego do zebrania kilku dokumentów np. decyzji wydanych przez organy podatkowe w sprawach dotyczących kontrahentów podatnika. Z analogiczną sytuacją będziemy mieli do czynienia, gdy organ ograniczy się tylko do pozyskania protokołu kontroli podatkowej podatnika i uzyskania informacji o planowanym terminie zakończenia postępowania podatkowego, a następnie wyda postanowienie o zawieszeniu postępowania karnego skarbowego – czyli wstrzyma się z dalszymi czynnościami procesowymi do czasu prawomocnego zakończenia postępowania podatkowego. Innymi słowy, czynności podejmowane przez organ postępowania przygotowawczego nie mogą być czynnościami fasadowymi.

Według autorów niniejszego opracowania, organ postępowania przygotowawczego nie może pozorować podejmowania działań wykrywczych. Jeżeli organ ten wszczyna postępowanie przygotowawcze, bo zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa, to powinien podejmować kolejne czynności zmierzające do potwierdzenia swoich podejrzeń. W takiej sytuacji niezbędne jest w szczególności przesłuchanie świadków oraz ewentualne dokonanie oględzin, zebranie dowodów w postaci zapisów korespondencji elektronicznej, danych telemetrycznych, zasięgnięcie opinii biegłych, czy wreszcie zwrócenie się do organów z innych krajów o udzielenie informacji o przedsiębiorcy lub jego kontrahentach. Innymi słowy, konieczne jest dokonywanie przez organ postępowania przygotowawczego czynności właściwych każdemu typowemu postępowaniu karnemu. Nieprawidłowe jest więc zawieszenie postępowania i bierne oczekiwanie na wyniki postępowania podatkowego, które to postępowanie ma na celu ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego, a nie ustalenie sprawcy oraz okoliczności popełnienia czynu zabronionego.

W celu wykazania, że w okolicznościach konkretnej sprawy podatkowej wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie miało charakteru instrumentalnego, organ podatkowy powinien poddać analizie nie tylko prawidłowość zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia (art. 70 c O.p.). Organ podatkowy powinien dokonać oceny zasadności zawieszenia biegu terminu przedawnienia ze względu na okoliczności wszczęcia postępowania karnoskarbowego oraz przedstawić dowody i opis czynności procesowych, wskazujących, że wszczęcie tego postępowania karnego było uzasadnione podejrzeniem popełnienia czynu zabronionego przez podatnika. Inaczej rzecz ujmując, organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji powinien wskazać kiedy pozyskał materiał dowodowy

w sprawie i czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego np. poprzedzało procedury podatkowe, czy też było skutkiem czynności dowodowych organu podatkowego. Organ powinien mieć na względzie to, czy cele postępowania karnego skarbowego – w dacie jego wszczęcia - mogły być zrealizowane ze względów podmiotowych i czy miała miejsce realna aktywność organów ścigania w toku postępowania karnego skarbowego. Wskazane okoliczności organ podatkowy może ustalić poprzez analizę akt postępowania przygotowawczego. Tylko tak sporządzone uzasadnienie decyzji pozwoli na rzetelną i pełną ocenę, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego, a co za tym idzie zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. i art. 70c O.p. nie miało charakteru instrumentalnego.

Problematyka stosowania przez organy podatkowe przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego.



Biuro Rzecznika
Małych i Średnich Przedsiębiorców

Samodzielny
Organ
Ochrony
Prawa