

Joanna Waśko

Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego – fakt znany sądowi z urzędu i jego konsekwencje

Słowa kluczowe: przedawnienie, postępowanie karne skarbowe, instrumentalne postępowanie karne skarbowe, fakt znany sądowi z urzędu

Zjawisko instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych jest stosowaną od dawna i na dużą skalę praktyką organów skarbowych. Potwierdzają to nie tylko zebrane w trybie dostępu do informacji publicznej dane, doktryna, czy glosy pochodzące od pełnomocników, ale też coraz częściej – orzeczenia sądów administracyjnych.

Analiza wyroków, w których zastosowanie znalazł art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa¹ – dalej o.p. – nie pozostawia wątpliwości, że składy orzekające w sprawach podatkowych spotykają się z zarzutem instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego prawie zawsze wtedy, kiedy decyzja została wydana po upływie ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Biorąc pod uwagę skalę i powszechność zjawiska, okoliczność ta być może powinna zostać uznana za fakt znany sądowi z urzędu. Mogłoby to ułatwić podatnikom (pozbawionym innych narzędzi kwestionowania zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego) wykazanie przed sądem, że wszczęte w ich sprawach postępowania nie powinny wywołać skutku z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Świąteczkiem w tunelu dla podatników mogą być też niedawne wyroki NSA z 30.07.2020 r. Zobowiązują one organy podatkowe do dokładnego wykazania, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego było uzasadnione i nie miało na celu jedynie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

1. Wprowadzenie

Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych, tj. wszczynanie ich wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jest stosowaną od dawna i na dużą skalę praktyką organów skarbowych².

Po uzupełnieniu danych, z których skorzystano przy wspomnianej publikacji, powstał raport przedstawiający analizę zjawiska na podstawie informacji udostępnionych przez urzędy kontroli skarbowej za lata 2008–2014³:

„Raport: Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej”⁴ – dalej raport.

Wnioski płynące z raportu są jednoznaczne. Wynika z nich wprawdzie, że organy bardzo rzadko wszczynają postępowania karne skarbowe w toku postępowania wymiarowego (takie postępowania kontrolne, w trakcie których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, stanowiły zaledwie 5,1% wszystkich

¹ Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.

² Odnosi się to zarówno do organów istniejących przed powołaniem Krajowej Administracji Skarbowej, jak i do powstałych po jej utworzeniu. Zob. J. Waśko, *Wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych – analiza praktyki wybranych urzędów kontroli skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” 2017/2, s. 44–49.

³ Informację publiczną stanowiącą podstawę analizy udostępniło sześć urzędów kontroli skarbowej, które udostępniły dane o 1244 przypadkach postępowań karnych skarbowych wszczętych równoległe do postępowań kontrolnych.

⁴ <https://gww.pl/media/news/pdfs/Raport-instrumentalne-wszczynanie-postepowan-karnych-skarbowych-gww-2019-12-12.pdf> (dostęp: 8.12.2020 r.).

postępowań kontrolnych⁵), ale kiedy już decydują się na taki ruch, robią to bardzo precyzyjnie.

Postępowania kontrolne, w trakcie których doszło do wszczęcia postępowania karnego, to w 91% przypadków takie postępowania, których przedmiotem jest zobowiązanie podatkowe przedawniające się z końcem danego roku. Przy czym ponad 70% postępowań karnych skarbowych wszczętych w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych zostało wszczętych w ostatnim kwartale tego roku.

Widać więc wyraźnie, że jeśli już organ skarbowy⁶ decyduje się na taki nietypowy (biorąc pod uwagę całościową działalność tych organów) ruch, jakim jest wszczęcie postępowania karnego skarbowego jeszcze przed zakończeniem postępowania w administracyjnym toku instancji, to robi to w zasadzie tylko wówczas, kiedy zobowiązanie będące przedmiotem takiego postępowania kontrolnego jest „zagrożone” przedawnieniem z końcem roku, w którym nastąpiło wszczęcie postępowania karnego skarbowego.

2. Stała i powszechna praktyka

Wyżej opisana tendencja nie jest charakterystyczna tylko dla jednego organu bądź tylko dla jednego roku kalendarzowego w całym badanym okresie.

Istotne jest to, że opisane zjawisko powtarza się w działalności każdego z sześciu urzędów kontroli skarbowej, które udostępniły dane i w każdym z siedmiu badanych lat. Niewątpliwie nie jest to przypadkowa zbieżność, a powszechna i utrwalona praktyka administracji skarbowej, polegająca na wszczynaniu postępowań karnych skarbowych zawsze, kiedy – w przeciwnym wypadku – zobowiązanie podatkowe przedawniłoby się przed zakończeniem postępowania wymiarowego.

Przytoczone powyżej dane wskazują, że jeśli postępowanie karne skarbowe jest wszczynane w toku postępowania kontrolnego, to w 91% przypadków postępowanie kontrolne dotyczy zobowiązania przedawniającego się z końcem danego roku. Czemu nie 100%? Przede wszystkim wynika to z faktu, że postępowania karne skarbowe wszczynane są często w związku z podejrzeniem popełnienia czynów zabronionych dotyczących

kilku okresów podatkowych⁷, a więc ewentualne zawieszenie biegu terminu przedawnienia dotyczy wielu zobowiązań podatkowych, z których tylko niektóre uległyby przedawnieniu z końcem roku, w którym postępowanie karne skarbowe zostało wszczęte⁸.

Biorąc pod uwagę wnioski płynące z raportu, można zatem postawić tezę, że każde postępowanie karne skarbowe wszczęte przed zakończeniem postępowania wymiarowego w administracyjnym toku instancji ma instrumentalny charakter.

Oprócz samego faktu wszczęcia postępowania karnego skarbowego w toku postępowania wymiarowego istnieje także szereg dodatkowych okoliczności, które wskazują na instrumentalny charakter tego wszczęcia. Należą do nich m.in.: wszczęcie w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (szczególnie w drugiej połowie), niemalże natychmiastowe zawieszenie postępowania (tuż po wszczęciu) na podstawie art. 114a ustawy z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy⁹ – dalej k.k.s., nieprowadzenie żadnych czynności dowodowych w sprawie (poza – choć nie zawsze – postawieniem zarzutów osobie podejrzaney). Na te same cechy świadczące o instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego zwrócił też uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w orzeczeniach z 30.07.2020 r.¹⁰ – dalej wyroki NSA z 30.07.2020 r.

Powyższe okoliczności w połączeniu z informacją o tym, że organy skarbowe w zasadzie w ogóle nie wszczynają postępowań karnych skarbowych w toku postępowania wymiarowego (w 94,9% wszystkich postępowań wymiarowych nie dochodzi do równoległego wszczęcia postępowania karnego skarbowego), a jeśli już to robią, to ma to miejsce prawie wyłącznie w tych przypadkach, kiedy zobowiązania przedawniłyby się z końcem roku, stwarzają podstawę do przyjęcia, że jeśli już dochodzi do wszczęcia postępowania karnego skarbowego w toku postępowania wymiarowego – ma ono czysto instrumentalny charakter, tzn. nie jest wszczynane z powodu uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa ani w ustawowo określonym celu wszczęcia i prowadzenia

⁷ Stwierdzenie to oparte jest na obserwacji przypadków pochodzących z praktyki zawodowej adwokatów i doradców podatkowych. Urzędy kontroli skarbowej, do których zwrócono się o udostępnienie danych, nie podały na tyle szczegółowych informacji, żeby można było postawić taką tezę na ich podstawie.

⁸ Ma to związek z faktem, że organy administracji skarbowej, a wcześniej organy kontroli skarbowej, często prowadzą postępowania kontrolne, które dotyczą kilku okresów podatkowych i w toku których pojawiają się te same wątpliwości co do prawidłowości rozliczeń podatkowych co w przypadku okresu zagrożonego przedawnieniem. Finansowe organy ścigania wszczynają więc postępowanie karne skarbowe także za pozostałe okresy podatkowe, traktując te czyni jako czyn ciągły na podstawie art. 6 § 2 k.k.s.

⁹ Dz.U. z 2020 r. poz. 19 ze zm.

¹⁰ I FSK 128/20, LEX nr 3071800, i I FSK 42/20, LEX nr 3071678.

⁵ Na 21784 postępowania kontrolne toczące się przed organami skarbowymi w badanym okresie w 1109 przypadkach wszczęto w ich trakcie postępowanie karne skarbowe.

⁶ Finansowe organy postępowania przygotowawczego funkcjonują w strukturze organizacyjnej organów skarbowych, które prowadzą postępowania kontrolne (wymiarowe).

postępowania karnego skarbowego. Jest wszczynane w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

O powszechności zjawiska świadczy też analiza orzecznictwa sądów administracyjnych udostępnionego w CBOSA¹¹.

W bazie tej znaleziono 755 prawomocnych wyroków, wydanych przez sądy administracyjne pomiędzy wrześniem 2019 r. a kwietniem 2017 r. w sprawach, w których zastosowanie znalazł art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Analizie poddano tylko te wyroki, które zawierały wystarczające dane dotyczące momentu wszczęcia postępowania karnego skarbowego, a więc pozwalające na stwierdzenie, czy wszczęcia te miały miejsce w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W 81% spraw (613 z 755), w których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego przed zakończeniem postępowania wymiarowego (a więc zastosowanie znalazł art. 70 § 6 pkt 1 o.p.), wszczęcie to nastąpiło w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Oznacza to, że jeśli sąd administracyjny orzeka w sprawie, w której zastosowanie znajduje art. 70 § 6 pkt 1 o.p., to w większości tego rodzaju spraw sędziowie danego składu orzekającego mogą mieć do czynienia z postępowaniem karnym skarbowym wszczętym w instrumentalny sposób¹².

W badanej próbie (755 prawomocnych wyroków) udało się również zidentyfikować te postępowania, które zostały ujęte w badaniu przeprowadzonym na potrzeby raportu – jest ich 196¹³. Po odjęciu ich od wszystkich przebadanych wyroków (755) zostaje 559 wyroków, które nie pokrywają się z postępowaniami analizowanymi w raporcie. Spośród tych 559 wyroków 471 (84%) to wyroki, które zapadły w sprawach, w których wszczęto postępowanie karne skarbowe przed zakończeniem postępowania wymiarowego w administracyjnym toku instancji w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania będącego przedmiotem tych postępowań wymiarowych. Ta analiza pokazuje, że niezależnie

¹¹ Analiza jest prowadzona na podstawie wyroków wydanych przez sądy administracyjne od września 2019 r. wstecz. Analizowane są wszystkie te wyroki zamieszczone w CBOSA, w których pojawia się art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Celem tej analizy jest sprawdzenie, jak często składy sędziowskie orzekające w sprawach, w których pojawia się kwestia przedawnienia zobowiązania, stykają się z sytuacją, w której przed zakończeniem postępowania wymiarowego zostało wszczęte postępowanie karne skarbowe w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Badanie to nie jest jeszcze zakończone, systematycznie badane są kolejne, coraz starsze orzeczenia.

¹² Fakt, że postępowanie karne skarbowe zostało wszczęte we wcześniejszych latach, też nie świadczy automatycznie o tym, że nie miało ono instrumentalnego charakteru. Jak wskazano powyżej, często jest to konsekwencją wszczynania postępowań karnych skarbowych w sprawie czynów obejmujących kilka okresów podatkowych, które są traktowane jako czyn ciągły.

¹³ W badanej próbie wyodrębniono te postępowania, w których postępowanie karne skarbowe zostało wszczęte w przedziale czasowym 1.01.2008 r. – 31.12.2014 r. (jest to okres, za który pochodzą dane analizowane w raporcie) i które były rozpoznawane przez wojewódzkie sądy administracyjne właściwe dla urzędów kontroli skarbowej, które udostępniły dane.

od tego, jakie przyjmujemy kryteria selekcji badanych spraw, udział postępowań, w trakcie których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia, w ogólnej liczbie postępowań, w których zastosowanie znalazł art. 70 § 6 pkt 1 o.p., jest na tym samym (wysokim) poziomie.

Powyższe wnioski są jeszcze bardziej czytelne, jeśli przyjrzymy się tylko jednemu rodzajowi spraw, tzn. takich, w których wystąpiło to samo zagadnienie (problem) prawne. Przeanalizowałam pod tym kątem znane mi z praktyki zawodowej sprawy dotyczące tzw. ulgi meldunkowej. We wszystkich wystąpił ten sam problem prawny dotyczący interpretacji przepisów podatkowych, ale tylko wobec niektórych podatników wszczęto też postępowanie karne skarbowe – miało to miejsce w 7 sprawach na 103 przeanalizowane (ok. 6,8%). Wynik ten więc w niewielkim stopniu odbiega od tego, co zostało ustalone w raporcie na podstawie danych udostępnionych przez urzędy kontroli skarbowej.

Czym charakteryzowały się sprawy, w których wszczęto wobec podatników postępowanie karne skarbowe? Na pierwszy rzut oka – niczym, w końcu dotyczyły takiego samego stanu prawnego i podobnych okoliczności faktycznych polegających na niezłożeniu przez podatnika oświadczenia o spełnieniu warunków do skorzystania ze zwolnienia. W 6 z 7 przypadków postępowania te zostały wszczęte w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, przed prawomocnym zakończeniem postępowania wymiarowego. W jednej sprawie postępowanie karne skarbowe wszczęto w przedostatnim roku przed przedawnieniem zobowiązania. Powyższe potwierdza tylko tezę, że organy skarbowe traktują postępowanie karne skarbowe jako narzędzie do wydłużania czasu na zakończenie postępowania wymiarowego. Wszędzie tam, gdzie mogą nie zdążyć z wydaniem decyzji przed przedawnieniem – wykorzystują postępowanie karne skarbowe.

Sprawy dotyczące tzw. ulgi meldunkowej są szczególnie jaskrawym przykładem tej praktyki. Postępowania karne skarbowe wszczynane w związku z niezłożeniem oświadczenia o spełnieniu warunków do skorzystania z ulgi meldunkowej, w konsekwencji czego dochodziło – zdaniem finansowych organów ścigania – do oszustwa podatkowego skutkującego narażeniem na uszczuplenie należności podatkowej, to wyjątkowo karkołomna konstrukcja. We wszystkich tych sprawach podatnicy spełniali warunki materialnoprawne skorzystania z ulgi, nie dopełnili jedynie obowiązku formalnego, tj. złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do jej zastosowania. Przy czym należy mieć na uwadze, że przepis, z którego wynikał obowiązek złożenia tego oświadczenia, znajdował się w ustawie zmieniającej ustawę z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁴. Dotarcie do tych przepisów było więc na ogół nierealne w przypadku przeciętnego podatnika, niebędącego profesjonalistą w zakresie prawa podatkowego.

¹⁴ Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.

Przyjęcie więc przez organy ścigania, że zachowanie podatnika polegające na złożeniu deklaracji, z której wynikało, że korzysta z ulgi, przy jednoczesnym niezłożeniu obowiązkowego oświadczenia, jest czynem zabronionym (który można popełnić wyłącznie umyślnie), prowadziło by do niemającej większego sensu konstatacji, że potencjalny sprawca, chcąc popełnić czyn zabroniony skutkujący zaniżeniem zobowiązania podatkowego, świadomie nie złożył oświadczenia, którego złożenie jest warunkiem niezbędnym do skorzystania z ulgi, co faktycznie wyeliminowało go z grona osób mogących z niej skorzystać.

Jest to ewidentny przykład tego, że nie chodzi tu o realizację celów, jakie zgodnie z ustawami karnymi postępowania te mają osiągnąć (czyli m.in. wykrycie sprawcy oraz jego ukaranie, wyjaśnienie okoliczności sprawy itp.). Gdyby tak było, wszyscy tzw. ulgowicze powinni być w tym zakresie traktowani tak samo. A nie są.

3. Dlaczego ustalenie intencji wszczęcia postępowania karnego skarbowego jest istotne?

Intencją ustawodawcy wprowadzającego art. 70 § 6 pkt 1 do Ordynacji podatkowej nie było to, aby każde postępowanie karne skarbowe mogło zawieszać bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Mogłoby to bowiem prowadzić do konstatacji, że każde wszczęcie jakiegokolwiek postępowania karnego skarbowego, nawet w sytuacji oczywistego braku podstaw do jego wszczęcia (np. w sprawie o czyn, którego karalność uległa przedawnieniu, albo przeciwko osobie, która zmarła), wywołuje określony wyżej skutek. Takie bezrefleksyjne założenie, iż do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wystarcza jedynie spełnienie przesłanek formalnych (tj. wszczęcie postępowania karnego skarbowego oraz zawiadomienie o tym podatnika w sposób prawidłowy), nie jest prawidłową wykładnią art. 70 § 6 pkt 1 o.p., o czym świadczy m.in. stanowisko NSA zawarte w wyrokach z 30.07.2020 r.: „W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażono pogląd, że przyjęcie powyższego stanowiska [że każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – przyp. aut.] byłoby sprzeczne z celami instytucji zawieszenia biegu przedawnienia, uregulowanej w art. 70 § 1 o.p., otwierałoby bowiem organom administracji skarbowej drogę do instrumentalnego wykorzystywania art. 70 § 6 pkt 1 tej ustawy, co byłoby nie do przyjęcia w demokratycznym państwie prawnym. Przy takiej wykładni każde wszczęcie postępowania karnego (karnoskarbowego), nawet w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywoływałoby skutek w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Należy mieć na uwadze, że przypadek określony w art. 70

§ 6 pkt 1 ustawy stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, w związku z czym przepis ten powinien być rozumiany w sposób ścisły, przede wszystkim zaś w zgodzie z funkcją instytucji przedawnienia. Interpretacja tego przepisu przyjęta przez organy niweczyłaby w istocie gwarancyjną funkcję instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych (por. wyroki NSA z 19 kwietnia 2018 r., II FSK 889/16 i II FSK 923/16; 19 grudnia 2018 r., II FSK 27/17, z 24 listopada 2016 r., II FSK 1489/15 i 1488/15)”.

Podobne stanowisko przyjął m.in. WSA w Warszawie w wyroku z 11.12.2017 r.¹⁵: „Zdaniem tut. Sądu, 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”.

Problem z instrumentalnie wszczętym postępowaniem karnym skarbowym polega na tym, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (które jest celem wszczęcia takiego postępowania) nie należy do ustawowo określonych celów wszczęcia i prowadzenia postępowania karnego oraz karnego skarbowego (określonych w art. 2 i 297 ustawy z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego¹⁶ – dalej k.p.k. – oraz art. 114 k.k.s.). Istotna jest także podstawa wszczęcia. Powinno nią być uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa (art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Jego istnienie przed pojawieniem się w obrocie prawnym prawomocnej decyzji podatkowej jest również wątpliwe, choć nie da się całkiem takich sytuacji wykluczyć.

Najnowsze orzecznictwo NSA (wyroki z 30.07.2020 r.) przesuwa ciężar problemu instrumentalnego wszczęcia postępowań karnych skarbowych na kwestię instrumentalnego odwołania się (zawiadomienia?) do postępowania karnego skarbowego jako zdarzenia zawieszającego bieg terminu przedawnienia: „(...) 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.” Tym samym NSA nie wskazuje wprost, że sąd administracyjny powinien badać zasadność wszczęcia postępowania karnego skarbowego (czy miało ono instrumentalny charakter).

¹⁵ III SA/Wa 3823/16, LEX nr 2596328.

¹⁶ Dz.U. z 2020 r. poz. 30 ze zm.

Wskazuje natomiast, że sąd powinien badać, czy nie doszło do instrumentalnego wykorzystania art. 70 § 6 pkt 1 o.p., poprzez weryfikację, czy nie naruszono wyrażonej w art. 121 o.p. zasady działania w zaufaniu do organów podatkowych. Rozróżnienie tych dwóch sytuacji może wydawać się mało czytelne i w konsekwencji może sprowadzić się do tego samego – badania, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego w danych okolicznościach było uzasadnione.

Instrumentalnie wszczęte postępowania karne skarbowe nie powinny zatem wywoływać skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dlatego tak istotne z punktu widzenia podatnika jest wykazanie w toku postępowania wymiarowego czy już na etapie sądownoadministracyjnym tego, że wszczęte w jego sprawie odwołanie się do postępowania karnego skarbowego (jako wywołującego skutek z art. 70 § 6 pkt 1 o.p.) miało instrumentalny charakter. Niestety, podatnikowi (który bardzo często nie ma nawet dostępu do akt sprawy karnej skarbowej) niejednokrotnie trudno wykazać tę okoliczność przed sądem.

4. Fakt znany sądowi z urzędu?

Biorąc pod uwagę przytoczoną wyżej analizę danych dotyczących orzeczeń znajdujących się w bazie CBOSA, można postawić tezę, że wykorzystywanie postępowania karnego skarbowego jako narzędzia odsuwającego w czasie termin przedawnienia zobowiązania musi być okolicznością znaną sędziom orzekającym w sprawach (wydziałach) podatkowych w sądach administracyjnych. Nie mogła ująć ich uwadze „koincydencja”, że w większości spraw podatkowych, w których zostało wszczęte postępowanie karne skarbowe, doszłoby do przedawnienia zobowiązania ze względu na to, że decyzja w II, a czasem i w I instancji była wydana po upływie ustawowego terminu przedawnienia. Problem polega na tym, że nie jest to więc koincydencja, a oczywisty skutek instrumentalnego wykorzystania art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Z przeanalizowanych 755 prawomocnych wyroków znajdujących się w CBOSA wynika, że odsetek spraw, w których wszczęto postępowania karne skarbowe (niezależnie od tego, czy nastąpiło to w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania, czy wcześniej) i doszło do wydania decyzji w I bądź II instancji po upływie ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania, wynosi ok. 93%. Z kolei z danych przeanalizowanych na potrzeby raportu wynika, że prawie 60% decyzji drugoinstancyjnych w badanych postępowaniach (mających za przedmiot zobowiązanie przedawniające się z końcem roku, w którym toczyło się to postępowanie) zostało

wydatych po upływie ustawowego terminu przedawnienia tego zobowiązania¹⁷.

Uprawniona będzie zatem teza, że każde postępowanie karne skarbowe wszczęte przed zakończeniem postępowania wymiarowego w administracyjnym toku instancji, w tym niekoniecznie w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ma instrumentalny charakter, tzn. nie zostało wszczęte z powodu uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa ani w ustawowo określonym celu wszczęcia i prowadzenia postępowania karnego skarbowego.

Zostało wszczęte w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Czy zatem, skoro skala zjawiska jest tak duża, że w prawie wszystkich¹⁸ sprawach podatkowych rozpoznawanych przez sądy administracyjne, w których zastosowanie znajduje art. 70 § 6 pkt 1 o.p., administracyjny tok instancji kończył się po upływie ustawowego terminu przedawnienia, można uznać fakt instrumentalnego wykorzystania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (tj. wszczynania postępowań karnych skarbowych bezzasadnie, tylko w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego) za fakt znany sądowi z urzędu, który podlegałby uwzględnieniu w toku postępowania sądownoadministracyjnego bez konieczności powoływania się na niego przez stronę?

Artykuł 106 § 4 ustawy z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁹ – dalej p.p.s.a. – odnosi się tylko do faktów powszechnie znanych, nie reguluje natomiast instytucji faktów znanych sądowi z urzędu. Zgodnie jednak z art. 106 § 5 p.p.s.a. odpowiednie zastosowanie do postępowania dowodowego w zakresie art. 106 § 3 p.p.s.a. mają art. 227, art. 228 § 2, art. 231, 233–245 i 248–257 ustawy z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego²⁰ – dalej k.p.c. Artykuł 228 § 2 k.p.c. stanowi, że nie wymagają dowodu również fakty, o których informacja jest powszechnie dostępna, oraz fakty znane sądowi z urzędu, jednakże sąd powinien zwrócić na nie uwagę stron.

¹⁷ Odsetek decyzji wydanych w II instancji po upływie ustawowego terminu przedawnienia w badanych postępowaniach jest w rzeczywistości wyższy. Należy bowiem zastrzec, że dane są aktualne na dzień ich udostępnienia (pięć urzędów kontroli skarbowej – luty 2016 r., jeden urząd kontroli skarbowej – styczeń 2017 r.), co oznacza, że nie wszystkie badane postępowania kontrolne były zakończone w II instancji przed tą datą.

¹⁸ 704 na 755 (ok. 93%) zbadanych prawomocnych orzeczeń dotyczyło spraw, w których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego przed zakończeniem postępowania wymiarowego (a więc zastosowanie znalazł art. 70 § 6 pkt 1 o.p.) i w efekcie decyzja w I bądź II instancji została wydana po upływie ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania.

¹⁹ Dz.U. z 2019 r. poz. 2325.

²⁰ Dz.U. z 2020 r. poz. 1575. Zob. B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, LEX/el. 2019.

Faktem znanym sądowi z urzędu może być inne prawomocne orzeczenie mające związek z daną sprawą, np. orzeczenie wydane za inny rok podatkowy lub dotyczący tej samej kwestii prawnej, ale pomiędzy innymi stronami lub w odniesieniu do innych przedmiotów postępowania²¹. Są to okoliczności faktyczne znane sądowi orzekającemu z jego działalności jako organu wymiaru sprawiedliwości, tj. okoliczności, z jakimi zetknął się bezpośrednio przy dokonywaniu czynności procesowych w innych postępowaniach²². Oznacza to więc, że dla sędziów orzekających w sprawach podatkowych faktem takim może być zjawisko wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia, z którym stykają się prawie zawsze wtedy, kiedy podatnik podnosi zarzut przedawnienia. Potwierdzeniem tego, że sądom znany jest ten problem są wyroki NSA z 30.07.2020 r., w których sąd powołuje się na to zjawisko, cytując istniejącą w tym zakresie literaturę przedmiotu. W zdaniu odrębnym do tych orzeczeń sędzia NSA Sylwester Marciniak w zasadzie przesądza o jego istnieniu: „Podzielał stanowisko autorów monografii «Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej»”. Wskazuje też na „(...) udowodnioną w Raporcie okoliczność czysto instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych”.

Skoro więc z przedstawionych w artykule danych²³ wynika, że ok. 93% spraw podatkowych rozpoznawanych przez sądy administracyjne, w których występuje zagadnienie z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., to sprawy, w których decyzja (w I lub w II instancji) została wydana po upływie ustawowego terminu przedawnienia, to można uznać, iż zjawisko to jest znane składom sędziowskim orzekającym w sprawach podatkowych.

Może to być oczywiście wynikiem tego, że przed sądami ta kwestia wyświetla się wtedy tylko, kiedy ma znaczenie prawne, tzn. podatnik podnosi zarzut przedawnienia w związku z wydaną po upływie tego terminu decyzją. Biorąc jednak pod uwagę przeanalizowane dane z CBOSA – należy stwierdzić, że spraw, w których udało się wydać decyzję przed upływem ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania, a w toku których wszczęto jednocześnie postępowanie karne skarbowe, jest niewiele – ok. 7%.

Dodatkową okolicznością przemawiającą za przyjęciem, że postępowanie karne skarbowe wszczęte w toku postępowania wymiarowego (szczególnie, choć

niekoniecznie, w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia) mogło mieć charakter instrumentalny, jest fakt, że w momencie, kiedy sprawa trafia do sądu administracyjnego, postępowania karne skarbowe wszczęte równoległe do postępowań wymiarowych są najczęściej niezakończone. Jak wynika z wyżej wspomnianego raportu, ponad 2/3 (ok. 70%) postępowań karnych skarbowych wszczętych w toku postępowania wymiarowego w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uległo zawieszeniu niebawem po wszczęciu na podstawie art. 114a k.k.s. Postępowania te są więc zawieszane ze względu na toczące się równoległe postępowania wymiarowe i najczęściej pozostają zawieszane aż do prawomocnego ich zakończenia, co – ze względu na fakt, że rozpoznanie sprawy przed NSA następuje średnio po ok. trzech latach od zakończenia postępowania administracyjnego – oznacza, że są one prowadzone w sposób wyjątkowo przewlekły.

Trudno więc bez wątpliwości przesądzić w przypadku niezakończonych postępowań karnych skarbowych, czy ich wszczęcie było zasadne, czy też nie. Tymczasem w zdecydowanej większości spraw rozpoznawanych przez sądy administracyjne zarzut tzw. instrumentalnego wszczęcia nie jest uwzględniany. Sądy więc *a priori* (nie czekając na rozstrzygnięcie sprawy karnej skarbowej) przyjmują, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego było zasadne i wywołało skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania.

Tym bardziej więc na etapie rozpoznawania sprawy przez sąd administracyjny należy założyć – biorąc pod uwagę przytoczone wyżej statystyki – że niezakończone postępowanie karne skarbowe wszczęte w toku postępowania wymiarowego w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia ma charakter instrumentalny, w konsekwencji czego nie wywołuje skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

5. Konsekwencje uznania instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych za fakt znany sądowi z urzędu

Zmiany w podejściu do korzystania przez organy skarbowe z instytucji wynikającej z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wymusza już treść wyroków NSA z 30.07.2020 r. Sąd wskazuje w nich, że „(...) w sytuacji takiej jak w rozpatrywanej sprawie, w której może zachodzić podejrzenie o instrumentalne wykorzystanie instytucji zawieszenia terminu przedawnienia, uzasadnienie zastosowania przez organ podatkowy art. 70 § 6 pkt 1 o.p., wymagało przedstawienia, w wydanej decyzji, stosownych dowodów i chronologii czynności karno-procesowych wskazujących, że w danym przypadku wszczęcie postępowania

²¹ B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu...*

²² *Kodeks postępowania cywilnego. Postępowanie procesowe. Komentarz*, red. O.M. Piaskowska, Warszawa 2020.

²³ Wynikających z analizy orzeczeń dostępnych w CBOSA.

karnoskarbowego nie miało jedynie «instrumentalnego» charakteru, a było uzasadnione w aspekcie postrzeżenia popełnienia czynu zabronionego przez podatnika, którego postępowanie podatkowe (kontrola podatkowa) dotyczy, w tym także uprawdopodobnia, że wszczęcie postępowania *in rem*, dawało podstawy do jego przekształcenia w postępowanie *ad personam* w stosunku do podatnika, z uwzględnieniem przesłanki uprawdopodobnienia jego winy w popełnieniu czynu zabronionego²⁴. Podobne stanowisko zostało podzielone w kolejnych już wyrokach NSA, m.in. z 11.09.2020 r.²⁴ oraz z 1.09.2020 r.²⁵

Powyższe wpisuje się w istniejące już i wynikające z Ordynacji podatkowej zasady prowadzenia postępowania przez organ skarbowy, wyrażone szczególnie w art. 122 i art. 187 § 1. Z przepisów tych wynika obowiązek organu podejmowania wszelkich czynności zmierzających do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego.

Sąd administracyjny, kontrolując decyzję, w której organ powołuje się na art. 70 § 6 pkt 1 o.p., powinien badać, czy organ każdorazowo wywiązał się z ciążących na nim obowiązków dowodowych, a także (jak wskazuje NSA w wyrokach z 30.07.2020 r.) czy uzasadnienie takiej decyzji spełnia wymogi z art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 o.p.

Jeżeli jednak sąd, kontrolując decyzję odwołującą się do art. 70 § 6 pkt 1 o.p., poweźmie wątpliwości co do jej uzasadnienia, to – mając na uwadze znany sądowi z urzędu fakt instrumentalnego wszczęcia postępowań karnych skarbowych – mógłby rozważyć przeprowadzenie na podstawie art. 106 § 3 p.p.s.a. dowodu z dokumentów – akt sprawy karnej skarbowej, na którą powołuje się organ, uzasadniając zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Przeprowadzenie takiego dowodu staje się bowiem konieczne ze względu na wyjaśnienie istotnych wątpliwości (przedawnienie zobowiązania skutkuje irrelevantnością pozostałych zarzutów skargi) i wpisuje się w zasadę ekonomiki procesowej, a także sprawowania efektywnej kontroli administracji publicznej przez sądy administracyjne. Przeprowadzenie przez sąd takiego dowodu uzasadnia też fakt, że podatnik często nie ma dostępu do akt sprawy karnej skarbowej (nie jest stroną postępowania karnego skarbowego prowadzonego w fazie *in rem*), a więc może być pozbawiony możliwości przedstawienia wyczerpujących argumentów dotyczących instrumentalnego wykorzystania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. na etapie postępowania administracyjnego.

²⁴ I FSK 885/17, LEX nr 3078032.

²⁵ I FSK 1879/17.

Abstract

Joanna Waśko

The author is an advocate at GWW Ładziński, Cmoch i Wspólnicy Sp.k. law firm. In her professional practice she deals in particular with fiscal penal law and commercial penal law

Instrumental Initiation of Fiscal Penal Proceedings: Fact Known to the Court Ex Officio and Its Consequences

The phenomenon of instrumental initiation of fiscal penal proceedings is a practice that tax authorities have applied for a long time and on a large scale. This is confirmed not only by data gathered under the regime of access to public information, legal scholarship or concerns expressed by legal professionals, but – more and more often – by judgments of administrative courts. An analysis of judgments where Article 70(6)(1) of the Act of 29 August 1997 – Tax Ordinance (the “OP”) was applied leaves no doubts that the panels adjudicating in tax cases meet with the objection of instrumental initiation of fiscal penal proceedings almost always when the decision was issued after the lapse of the statutory period of limitation of a tax liability. Considering the scale and widespread nature of the phenomenon, the fact should perhaps be deemed a fact known to the court ex officio. This might make it easier for taxpayers (deprived of other instruments for challenging the expediency of initiation of fiscal penal proceedings) to demonstrate before a court that the proceedings initiated in their cases should not produce the effect defined in Article 70(6)(1) TO.

The light in the tunnel for taxpayers can also be the recent judgments of the Supreme Administrative Court, issued on 30 July 2020. They oblige tax authorities to clearly demonstrate that the initiation of fiscal penal proceedings was expedient and their aim was not only to suspend the running of the period of limitation of a tax liability.

Keywords: *limitation, fiscal penal proceedings, instrumental fiscal penal proceedings, fact known to the court ex officio*

Bibliografia / References

- Dauter B., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, LEX/el. 2019
- Kodeks postępowania cywilnego. Postępowanie procesowe. Komentarz*, red. O.M. Piaskowska, Warszawa 2020
- Ładziński A., Waśko J., Burczyński T., Waśko W., Kudlek K., „Raport: Instrumentalne wszczęcie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej – raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej”, Toruń 2019
- Waśko J., *Wszczęcie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych – analiza praktyki wybranych urzędów kontroli skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” 2017/2

Joanna Waśko

Autorka jest adwokatem w kancelarii GWW Ładziński, Cmoch i Wspólnicy Sp.k. W swojej praktyce zawodowej zajmuje się w szczególności prawem karnym skarbowym i karnym gospodarczym