

Raport na temat stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa w praktyce państwowych organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej.



Autor raportu: GWW Ladziński, Cmoch i Wspólnicy Spółka komandytowa z siedzibą w Warszawie.

Zleceniodawca: Polska Konfederacja Pracodawców Prywatnych „Lewiatan” z siedzibą w Warszawie.

Podstawa zlecenia: umowa z dnia 27 września 2011 r. zawarta pomiędzy Polską Konfederacją Pracodawców Prywatnych „Lewiatan” a GWW Ladziński, Cmoch i Wspólnicy Sp. k.

Cel zlecenia: analiza stosowania przez organy kontroli skarbowej oraz organy podatkowe, z wyłączeniem organów gmin, przepisu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa.

Sposób prowadzenia badań: analiza orzecznictwa sądów administracyjnych.

Dokumenty źródłowe: 435 orzeczeń sądów administracyjnych wydanych w latach 2009–2012 dostępnych w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>; spis analizowanych orzeczeń znajduje się także w załączniku nr 1).

Spis treści

- 1. Przedmiot Raportu**
- 2. Cel badania**
- 3. Ograniczenia w pozyskaniu danych niezbędnych do badania**
- 4. Zakres badania oraz jego metodyka**
- 5. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego – analiza danych dostępnych w uzasadnieniach wyroków sądów administracyjnych**
 - 5.1. Uwagi wprowadzające**
 - 5.2. Relacja momentu wszczęcia postępowania karnego skarbowego względem ustawowego terminu przedawnienia**
 - 5.3. Relacja wszczęcia postępowania karnego skarbowego do momentu przedstawienia zarzutów w sprawie karnej skarbowej (przypadki postępowań karnych skarbowych, w których przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie zostały postawione zarzuty)**
 - 5.4. Relacja momentu wszczęcia postępowania karnego skarbowego względem etapu, w jakim znajdowało się podatkowe postępowanie wymiarowe**
 - 5.5. Podsumowanie**

1. Przedmiot Raportu

Raport przedstawia wyniki badania praktyki państwowych organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej w zakresie stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 r., Nr 137, poz. 926 ze zm.; dalej: OP).

Badanie polegało na analizie orzecznictwa sądów administracyjnych, zatem w Raporcie dominuje opis przedmiotowej praktyki, jaki wyłania się ze stanów faktycznych przedstawionych w uzasadnieniach orzeczeń tych sądów.

Badaniu poddano wyroki wydane od 25 czerwca 2009 r. do 21 czerwca 2012 r. W badanym okresie wydanych zostało 435 wyroków, z treści których wynika, że w trakcie toczącego się postępowania podatkowego zastosowanie znalazł art. 70 § 6 pkt 1 OP.

2. Cel badania

Przeprowadzone badanie służyło zabraniu danych, po analizie których możliwe byłoby stwierdzenie, czy państwowe organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej wszczynają postępowania karne skarbowe w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, a zatem w celu innym niż przewidziany przez ustawodawcę (vide art. 114 Kks oraz art. 2 par. 1 Kpk w zw. z art. 113 par. 1 Kks).

Badanie przeprowadzone zostało w związku z pytaniem prawnym skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego przez Naczelny Sąd Administracyjny (postanowienie NSA z dnia 5 kwietnia 2011 r., sygn. akt I FSK 525/10). Wprawdzie praktyka stosowania określonego przepisu uprawiania może przesądzać o jego zgodności z Konstytucją, jednak akurat w przypadku art. 70 § 6 pkt 1 OP nadużywanie przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej względnej swobody przy wszczynaniu postępowań karnych skarbowych, aby osiągnąć cele niezwiązane z ukaraniem sprawcy przestępstwa lub wykroczenia, należy ocenić jako na tyle jaskrawe, że niemożliwe do pominięcia przy ocenie konstytucyjności tego przepisu z punktu widzenia zasady przyzwoitej legislacji. Nadużycia te umożliwia utrwalona w orzecznictwie sądów administracyjnych wykładnia art. 70 § 6 pkt 1 OP, zgodnie z którą zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje niezależnie od tego, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego było uzasadnione czy nie, niezależnie od tego, czy postępowanie karne skarbowe prowadzone było „w sprawie” czy „przeciw osobie”, ani tym bardziej niezależnie od tego, czy zakończyło się aktem oskarżenia lub choćby postawieniem zarzutów czy też umorzeniem.

Przedstawiona w Raporcie praktyka działania państwowych organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nie odnosi się wprawdzie wprost do zakresu, w jakim – zgodnie z treścią pytania prawnego – badana będzie konstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 OPI. Jednak również w przypadku, gdy skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego osiągnięty został przez postępowanie karne skarbowe, o którego prowadzeniu podatnik nie został poinformowany, ujawnia się instrumentalny charakter wszczynania postępowań karnych skarbowych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, na co z kolei pozwala opisana w Raporcie utrwalona w praktyce wykładnia zaskarżonego przepisu. W wyniku takiej wykładni możliwe jest arbitralne, tj. niezwykle łatwe, często nieuzasadnione i stosowane niejako ad hoc, wszczynanie postępowań karnych skarbowych. Powoduje to jednocześnie sprzeczności systemowe, gdyż instytucje procedury karnej są wykorzystywane do celów podatkowych, zaś zastosowanie przepisu podatkowego wymaga podjęcia przez organ działania na gruncie prawnokarnym; nie ulega zaś wątpliwości, że cele uregulowań obu tych gałęzi prawa są zasadniczo odmienne.

Inspiracją do podjęcia takiego badania były obserwacje autorów Raportu dotyczące postępowań kontrolnych, w których reprezentują interesy swoich klientów. We wszystkich bowiem przypadkach postępowań, które nie zostały zakończone w administracyjnym toku instancji przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego stanowiącego przedmiot tego postępowania, wszczynane było postępowanie karne skarbowe. Przy czym w każdym z tych przypadków, nie przesądzając tego, czy doszło do naruszenia prawa podatkowego, z okoliczności faktycznych sprawy podatkowej ponad wszelką wątpliwość wynikał brak umyślności w działaniu osób reprezentujących podatnika. W pozostałych przypadkach postępowań podatkowych i kontrolnych, w których autorzy Raportu reprezentują interesy swoich klientów, ale w których wpływ biegu terminu przedawnienia był wystarczająco odległy, aby zakończyć postępowanie podatkowe, nie został odnotowany choćby jeden przykład wszczęcia postępowania karnego skarbowego w trakcie toczącego się postępowania podatkowego lub kontrolnego.

¹ Warto zauważyć, że w punkcie 5.3. raportu analizie poddane zostały przypadki wszczęcia postępowania karnego skarbowego, w których przed upływem ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie zostały postawione zarzuty (wszczęte postępowanie karne skarbowe pozostawało w fazie ad rem). Ponieważ pytanie NSA dotyczy konstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 OP w aspekcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadkach wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie, wnioski przedstawione w tym punkcie Raportu wydają się być szczególnie interesujące.

3. Ograniczenia w pozyskaniu danych niezbędnych do badania

W celu pozyskania danych o praktyce organów podatkowych w zakresie wszczynania postępowań karnych skarbowych – wykorzystując uprawnienia wynikające z ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2001 r., Nr 112, poz. 1198 ze zm.) – zwrócono się do wszystkich państwowych organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej z wnioskami w trybie dostępu do informacji publicznej o udostępnienie danych dotyczących wszczynanych postępowań karnych skarbowych, które skutkowały zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych i które w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego były przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego lub kontrolnego (począwszy od tych, których termin płatności upływał w roku 2001). Zakres żądanych informacji (w podziale na poszczególne podatki i termin płatności zobowiązań) dotyczył liczby wszczynanych w danym roku kalendarzowym postępowań, liczby postępowań pozostających w toku na koniec poszczególnych lat kalendarzowych oraz liczby postępowań zakończonych w danym roku kalendarzowym. Jednocześnie przedmiotem wniosku było żądanie udzielenia informacji o wszczętych równoległe do wymienionych wyżej postępowań podatkowych, postępowań karnych skarbowych. Żądane informacje na temat postępowań podatkowych oraz postępowań karnych skarbowych zostały skorelowane w taki sposób, aby na ich podstawie można było stwierdzić, czy zauważalna jest w działalności organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej praktyka instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Badający zaobserwowali, że instrumentalność wszczynania postępowań karnych skarbowych przejawia się istotnie większą liczbą wszczynanych postępowań karnych skarbowych z tytułu uszczuplenia zobowiązań podatkowych, w przedmiocie których prowadzone postępowanie podatkowe lub kontrolne pozostawało w toku na koniec roku kalendarzowego, w którym upływał termin jego przedawnienia. Za dodatkową przesłankę świadczącą o nadużywaniu art. 70 § 6 pkt 1 OP może być uznany również sam moment wszczęcia takiego postępowania, a mianowicie, gdy postępowanie karne skarbowe jest wszczynane w ciągu ostatnich trzech miesięcy przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Niestety, badanie, które miało opierać się na danych pozyskanych w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej, nie mogło zostać zrealizowane z uwagi na powszechną odmowę udostępnienia żądanych informacji przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Dlatego badający zdecydowali się przeprowadzić analizę problemu instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych z wykorzystaniem danych dostępnych w uzasadnieniach wyroków sądów administracyjnych (i dalsza część niniejszego Raportu jest omówieniem tylko tej analizy).

4. Zakres badania oraz jego metodyka

Wnioski zawarte w niniejszym Raporcie są efektem wyłącznie analizy dostępnego publicznie (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>) orzecznictwa sądów administracyjnych. Zestawienie wyroków poddanych badaniu zawiera tabela stanowiąca załącznik nr 1 do niniejszego raportu.

Analizowane wyroki dotyczą zobowiązań z tytułu:

- 1) podatku od towarów i usług,
- 2) podatku akcyzowego,
- 3) podatku dochodowego od osób fizycznych,
- 4) podatku dochodowego od osób prawnych.

W sumie wydanych zostało 381 wyroków, z treści których wynika, że w sprawie znalazł zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 OP, a które dotyczyły wskazanych powyżej zobowiązań podatkowych. W bazie orzeczeń zidentyfikowane zostały również wyroki dotyczące innych należności publicznoprawnych oraz dotyczące należności wynikających ze wskazanych powyżej tytułów podatkowych, do których nie stosuje się art. 70 § 6 pkt 1 OP ze względu na to, że powstały przed wejściem w życie znowelizowanej wersji tego przepisu. Zidentyfikowano także wyroki, z których treści nie można było wyciągnąć informacji na temat roku powstania zobowiązania podatkowego oraz takie, w których treści powoływano art. 70 § 6 pkt 1 OP mimo, iż w stanie faktycznym nie doszło do wszczęcia postępowania karno skarbowego. Łącznie 54 orzeczenia nie zostały poddane analizie ze względu na powyższe okoliczności.

Zrealizowanie celów Raportu, a więc weryfikacja sposobu wykorzystania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 OP, wymagało wyselekcjonowania danych, które zebrane i odpowiednio zestawione pozwolą zaobserwować w działaniu organów powtarzalność pewnej praktyki, której nie da się uzasadnić inaczej niż chęcią osiągnięcia przez te organy skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Nie była natomiast możliwa ocena całokształtu okoliczności każdego konkretnego przypadku. Założyć należy, że dane, jakie można pozyskać na podstawie przedstawionych w uzasadnieniu wyroku okoliczności faktycznych sprawy, nie są wystarczające do tego, aby przesądzić, że postępowanie karne skarbowe było wszczęte w innym celu niż ukaranie sprawcy przestępstwa lub wykroczenia. Aczkolwiek zidentyfikowane zostały przypadki, które można, w oparciu tylko o dane ujęte w treści uzasadnienia wyroku, uznać za jaskrawy przykład instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych. Dotyczy to sytuacji, w których postępowanie wszczynane było w ostatnich dniach biegu terminu przedawnienia karalności i kiedy oczywistym było, że przed upływem tego terminu nie będzie możliwe postawienie zarzutów. Co więcej, wszczęte postępowania pozostawały w fazie „ad rem” mimo upływu terminu przedawnienia karalności i nie były umarzane z uwagi na potrzebę utrzymywania w zawieszeniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (aby móc prowadzić postępowanie podatkowe).

Mając świadomość, że zakres danych możliwych do pozyskania poprzez analizę orzecznictwa

sądowego jest istotnie ograniczony w stosunku do tego, który był oczekiwany przez badających w ramach podjętych postępowań o udostępnienie informacji publicznej (por. pkt 3 Raportu), celem tej analizy było jedynie wyodrębnienie określonych powtarzalnych i charakterystycznych działań, które mogłyby świadczyć o podejściu organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej do art. 70 § 6 pkt 1 OP. Dlatego analizując treść poszczególnych wyroków badający przede wszystkim poszukiwali informacji, które pozwoliłyby określić moment wszczęcia postępowania karnego skarbowego oraz odnieść ten moment do etapu postępowania podatkowego, na którym znajdowała się dana sprawa podatkowa, a także ustalić, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego było uzasadnione celami penalnymi.

Zbadane zostało również, czy w ramach wszczętego postępowania karnego skarbowego zostały postawione zarzuty.

5. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego – analiza danych dostępnych w uzasadnieniach wyroków sądów administracyjnych

5.1. Uwagi wprowadzające

Zidentyfikowane na podstawie badanych orzeczeń przypadki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego, zestawione zostały według daty upływu ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które było przedmiotem sprawy podatkowej. Jest to bowiem podstawowe kryterium z punktu widzenia analizy problemu instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Analizowane wyroki dotyczyły zobowiązań podatkowych, których ustawowe terminy przedawnienia przypadają odpowiednio na 31.12.2008 r., 31.12.2009 r., 31.12.2010 r., 31.12.2011 r. i 31.12.2012 r.

W wyniku tej analizy, postanowiono wyłączyć z badania przypadki dotyczące zobowiązań, których termin przedawnienia upływał z końcem 2011 r. i 2012 r. Z oczywistych bowiem względów wśród orzeczeń dotyczących tych zobowiązań nie mogły znaleźć się przypadki dotyczące spraw, w których postępowanie karne skarbowe zawieszające bieg terminu przedawnienia, wszczęte zostało w czwartym kwartale roku 2012. Jeśli zaś chodzi o sprawy, w których postępowanie karne skarbowe wszczęte zostało w ostatnim kwartale 2011 r., zauważyć należy, iż z uwagi na średni termin rozpatrywania skarg administracyjnych, pierwsze rozstrzygnięcia dotyczące takich przypadków dostępne będą w bazie orzeczeń po dacie sporządzenia niniejszego raportu; badający nie dysponowali zatem materiałem, który mógłby być przydatny do analizy, będącej przedmiotem niniejszego Raportu. Tym samym orzeczenia dotyczące zobowiązań, których ustawowy termin przedawnienia przypadał na koniec 2011 r. i koniec 2012 r. nie mogą być uznane w tym momencie badania za reprezentatywne dla analizy w przedmiocie celu wszczynania

postępowań karnych skarbowych. Brak jest bowiem w stosunku do tych zobowiązań danych dotyczących liczby postępowań karnych skarbowych wszczętych w czwartym kwartale ostatniego roku, w którym upływał ustawowy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. W badanej liczbie 381 przypadków 16 to przypadki dotyczące zobowiązań, których ustawowy termin przedawnienia przypadał na 31 grudnia 2011 r. i 2012 r. (odpowiednio 9 oraz 7).

Nie we wszystkich badanych wyrokach możliwe było ustalenie daty wszczęcia postępowania karnego skarbowego. W części wyroków informacja o dacie wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie została wskazana. Niestety, na 381 zbadanych wyroków są to aż 97 przypadki, co stanowi 25,46%. Zestawienie liczby przypadków zawieszenia biegu terminu przedawnienia na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego według wskazanego kryterium daty upływu ustawowego terminu przedawnienia prezentuje tabela nr 1. W tabeli tej ujęta została również informacja na temat liczby przypadków, w których nie była możliwa identyfikacja daty wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Tabela nr 1. Postępowania karne skarbowe o nieustalonej dacie wszczęcia:

Ustawowy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego	Liczba wszczętych postępowań karnych skarbowych	Liczba przypadków, w których nie jest znana data wszczęcia postępowania karnego skarbowego	Udział procentowy przypadków o nieustalonej dacie wszczęcia postępowania karnego skarbowego
31.12.2008	122	42	34,43%
31.12.2009	160	39	24,38%
31.12.2010	83	11	13,25%
31.12.2011	9	5	55,56%
31.12.2012	7	0	0%

5.2. Relacja momentu wszczęcia postępowania karnego skarbowego względem ustawowego terminu przedawnienia

Wyniki tej analizy prezentuje tabela nr 2. Szczegółowe dane dotyczące przypadków wszczętych postępowań karnych skarbowych, które skutkowały zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zawierają tabele stanowiące załączniki od nr 2 do nr-6 do niniejszego Raportu.

Tabela nr 2. Moment wszczęcia postępowania karnego skarbowego w relacji do ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego:

Data wszczęcia postępowania karnego skarbowego	Liczba postępowań karnych skarbowych, których wszczęcie zawiesiło bieg terminu przedawnienia	Udział procentowy w liczbie badanych przypadków, w których ustalona była data wszczęcia postępowania karnego skarbowego	Udział procentowy w ogólnej liczbie badanych przypadków
grudzień ostatniego roku biegu terminu przedawnienia	117	41,20%	30,71%
październik i listopad ostatniego roku biegu terminu przedawnienia	69	24,30%	18,11%
styczeń-wrzesień ostatniego roku biegu terminu przedawnienia	8	2,82%	2,10%
lata wcześniejsze niż ostatni rok biegu terminu przedawnienia	90	31,69%	23,62%

Dane zaprezentowane w tabeli nr 2 pokazują, że blisko 50% postępowań karnych skarbowych, które skutkują zawieszeniem biegu terminu przedawnienia wszczynanych jest w ostatnim kwartale roku, w którym upływa ustawowy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. W liczbie tych postępowań dominują postępowania wszczynane w grudniu. Jeśli nie uwzględnimy w naszej analizie przypadków, w których nie było możliwe ustalenie daty wszczęcia postępowania karnego skarbowego, udział postępowań karnych skarbowych wszczętych w ostatnim kwartale biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wzrośnie do 65%, przy czym udział samych postępowań wszczętych w grudniu wyniesie ponad 40%. Wydaje się, że za bardziej miarodajne możemy uznać właśnie wyniki nieuwzględniające przypadków, w których nie została ustalona data wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Możemy bowiem założyć, że w orzeczeniach, w których data wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie została podana, udział przypadków wszczęcia postępowania karnego skarbowego w ostatnim kwartale biegu terminu przedawnienia jest podobny do wyliczonego dla przypadków o zidentyfikowanej dacie wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Uzupełniając przedstawione wnioski dotyczące udziału procentowego postępowań karnych skarbowych wszczynanych w ostatnim kwartale biegu terminu przedawnienia, wskazać należy na bardzo niski udział procentowy postępowań karnych skarbowych wszczętych w pierwszych trzech kwartałach ostatniego roku biegu terminu przedawnienia (2,82%). Jest to istotnie niższy udział w porównaniu z liczbą postępowań wszczętych w ostatnim kwartale, jak i z liczbą postępowań wszczętych w latach poprzedzających ostatni rok biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tak niski udział procentowy, zdaniem badających, świadczy o tym, że o momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie decyduje przebieg postępowania

podatkowego i ustalane w jego toku okoliczności faktyczne, ale czas pozostający do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i wynikające stąd ryzyko jego wygaśnięcia. Wniosek taki znajduje również poparcie w tym, że postępowania karne skarbowe wszczynane są niezależnie od tego, na jakim etapie znajduje się postępowanie podatkowe. Tym samym, wszczynane są niezależnie od stopnia sformalizowania w decyzji wymiarowej, dokonanych w toku postępowania podatkowego ustaleń faktycznych. Wyniki analizy w tym zakresie przedstawione zostały w punkcie 5.4. Raportu.

Odnosząc się do liczby postępowań karnych wszczynanych w latach poprzedzających ostatni rok biegu terminu przedawnienia, wskazać należy, iż w 10 na 90 przypadków, to postępowanie podatkowe zostało wszczęte na skutek ustaleń dokonanych w toku wcześniej prowadzonego postępowania karnego skarbowego. Zmniejszając liczbę badanych przypadków o wskazane 10 przypadków, w których nie miało miejsce wszczęcie postępowania karnego skarbowego w trakcie toczącego się postępowania podatkowego (odpowiednio do 371 i 258 – przypadki, w których znana była data wszczęcia postępowania podatkowego) udział procentowy postępowań karnych skarbowych wszczętych w ostatnim kwartale roku, w którym upływał ustawowy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, wzrasta odpowiednio do 52,39% i 72,09%. Podsumowanie w zakresie analizy udziału procentowego postępowań karnych skarbowych wszczętych w ostatnim kwartale roku, w którym upływał ustawowy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego przedstawia tabela nr 3.

Tabela nr 3. Postępowania karne skarbowe wszczęte w ostatnim kwartale roku, w którym upływał termin przedawnienia zobowiązania podatkowego:

Udział procentowy postępowań karnych skarbowych wszczętych w ostatnim kwartale roku, w którym upływał termin przedawnienia zobowiązania podatkowego
(186 przypadków)

W ogólnej liczbie badanych przypadków (381 przypadków)	48,82%
W liczbie badanych przypadków, w których ustalona była data wszczęcia postępowania karnego (284 przypadki)	65,49%
W liczbie badanych przypadków, w których ustalona była data wszczęcia postępowania karnego z wyłączeniem przypadków dotyczących zobowiązań podatkowych, których ustawowy termin przedawnienia upływał 31.12.2011 i 31.12.2012 (268 przypadków)	69,40%
W liczbie badanych przypadków, w których ustalona była data wszczęcia postępowania karnego z wyłączeniem przypadków dotyczących zobowiązań podatkowych, których ustawowy termin przedawnienia upływał 31.12.2011 i 31.12.2012 oraz z wyłączeniem przypadków, w których postępowanie karne zostało wszczęte przed postępowaniem podatkowym (258 przypadków)	72,09%

5.3. Relacja wszczęcia postępowania karnego skarbowego do momentu przedstawienia zarzutów w sprawie karnej skarbowej (przypadki postępowań karnych skarbowych, w których przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie zostały postawione zarzuty).

Szczególne natężenie przypadków wszczęcia postępowania karnego skarbowego w ostatnich miesiącach biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie może być uzasadniane tym, że termin ten jest jednocześnie terminem przedawnienia karalności ewentualnego przestępstwa skarbowego (polegającego na uszczupieniu tego zobowiązania), a więc po jego upływie sprawca takowego przestępstwa nie zostanie pociągnięty do odpowiedzialności (pozostanie bezkarny). Postępowanie karne skarbowe należy podjąć w sytuacji, gdy zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa/wykroczenia – jest to właściwie jedyna przesłanka dla organów ścigania, której spełnienie powinno spowodować działanie. Powołanie argumentu o konieczności zapobiegnięcia bezkarności sprawcy przestępstwa, co do którego organ nie jest w stanie nawet uprawdopodobnić zaistnienia znamion, działanie z pewnym automatyzmem, a przy tym utożsamienie naruszenia przepisów prawa podatkowego z wypełnieniem znamion czynu zabronionego, rodzi jednak szereg wątpliwości. Przede wszystkim dlatego, że w wielu przypadkach przed upływem terminu przedawnienia karalności wszczynane jest jedynie postępowanie w sprawie i nie są stawiane zarzuty, w tym z tego powodu, że podejrzenie popełnienia przestępstwa było na tyle nieuzasadnione, że nie ma możliwości przesunięcia postępowania do etapu „przeciwko osobie”, ale również – ponieważ wraz z końcem roku, w którym je wszczęto przedawniła się karalność czynu. Ta druga okoliczność prowadzi do sytuacji, w której postępowanie karne skarbowe trwa – co pozwala organom podatkowym nadal prowadzić postępowanie wymiarowe, choć wiadomym jest, że nawet jeśli było wszczęte zasadnie, to powinno zostać niezwłocznie umorzone.

W przypadku przestępstw dotyczących zobowiązań, których termin przedawnienia upływał z końcem 2008 i 2009 r. oraz częściowo w przypadku przestępstw dotyczących zobowiązań przedawniających się z końcem 2010 r. (chodzi o te zobowiązania, które powstały w 2004 r. oraz zobowiązania powstałe w 2005 i później, w przypadku których wielkość uszczuplenia nie implikowała kwalifikacji czynu skutkującej dłuższym terminem przedawnienia karalności niż 5 lat w przypadku których wielkość uszczuplenia nie implikowała kwalifikacji czynu skutkującej dłuższym terminem przedawnienia karalności niż 5 lat), zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego poprzez wszczęcie postępowania w sprawie nie wpływało na fakt ustania karalności przestępstwa skarbowego.

Możliwe były więc w praktyce sytuacje, w których na skutek ustania karalności wszczęte postępowanie karne skarbowe nie mogło przekształcić się w postępowanie „przeciw osobie” i powinno zostać niezwłocznie umorzone. Nieumorzenie takiego postępowania powodowało zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i umożliwiało zakończenie postępowania

podatkowego wydaniem decyzji wymiarowej.²

Analiza przypadków postępowań karnych skarbowych, w których przed upływem ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (a jednocześnie upływem terminu karalności przestępstwa) nie zostały postawione zarzuty jest szczególnie interesująca w kontekście tego, że Naczelny Sąd Administracyjny w pytaniu prawnym do Trybunału Konstytucyjnego podniósł kwestię konstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 OP w aspekcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia, które następuje już w wyniku wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie.

Wyniki tej analizy przedstawia tabela nr 4.

Tabela nr 4: Postępowania karne skarbowe, w których nie przedstawiono zarzutów przed upływem ustawowego terminu przedawnienia:

Postępowania karne skarbowe, w których nie postawiono zarzutów (wszczęto postępowanie tylko w sprawie) przed upływem ustawowego terminu przedawnienia:

Lp.	Sygnatura	Data wszczęcia post. karnego skarbowego	Data przedawnienia zob. podatkowego	Data wydania decyzji (etap post. podatkowego, w którym wszczęto postępowanie karne)
1.	I SA/Po 941/10 - Wyrok WSA w Poznaniu	---	31.12.2009 r.	-
2.	I SA/Bd 373/09 - Wyrok WSA w Bydgoszczy	16.12.2008 r.	31.12.2008 r.	29.12.2008 r. Przed wydaniem decyzji w I instancji
3.	I SA/Bk 201/09 - Wyrok WSA w Białymstoku	29.07.2005 r.	31.12.2008 r.	--
4.	I SA/Go 1031/10 - Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp	06.2006r.	31.12.2008 r.	--
5.	I SA/Go 1034/10 - Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp.	06.2006 r.	31.12.2008 r.	--
6.	I SA/Go 1051/10 - Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp.	06.2006 r.	31.12.2008 r.	--
7.	I SA/Go 1030/10 - Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp.	06.2006 r.	31.12.2008 r.	--
8.	I SA/Go 1033/10 - Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp.	06.2006 r.	31.12.2008 r.	--

² Inaczej, ale również interesująco, przedstawia się sytuacja w przypadku przestępstw, których termin przedawnienia karalności wynosi 10 lat. Są to przestępstwa dotyczące zobowiązań powstałych w 2005 r. i później, których kwalifikacja przewiduje zagrożenie karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata. Artykuł 44 § 2 Kks przewiduje jednak, że w przypadku przestępstw polegających na uszczupleniu należności publicznoprawnej karalność przestępstwa ustaje z momentem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jeśli więc następuje wszczęcie postępowania karnego skarbowego skutkujące zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania dochodzi do sytuacji, w której mimo niepostawienia zarzutów nie następuje ustanie karalności. Tak więc pośrednio wszczęcie postępowania karnego skarbowego tylko w sprawie powoduje, że nie ustaje karalność przestępstwa. Nie wydaje się, aby taki skutek był do zaakceptowania z aksjologicznego punktu widzenia, zwłaszcza, gdy możemy mieć silne podejrzenie, że samo wszczęcie postępowania karnego skarbowego nastąpiło jedynie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

9.	I SA/Go 1048/10 - Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp.	06.2006 r.	31.12.2008 r.	--
10.	I SA/Go 1050/10 - Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp.	06.2006 r.	31.12.2008 r.	--
11.	I SA/Go 1032/10 - Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp.	06.2006 r.	31.12.2008 r.	--
12.	I SA/Go 1036/10 - Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp.	06.2006 r.	31.12.2008 r.	--
13.	I SA/Go 1029/10 - Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp.	06.2006 r.	31.12.2008 r.	--
14.	I SA/Go 1049/10 - Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp.	06.2006 r.	31.12.2008 r.	--
15.	I SA/Go 474/09 - Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp.	8.12.2008 r.	31.12.2008 r.	05.2009 r. Przed wydaniem decyzji w I instancji
16.	I SA/Go 366/09 - Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp.	8.12.2008 r.	31.12.2008 r.	03.2009 r. Przed wydaniem decyzji w I instancji
17.	I SA/Sz 478/10 - Wyrok WSA w Szczecinie	16.12.2009 r.	31.12.2009 r.	po wydaniu decyzji w I instancji
18.	III SA/GI 1030/10 - Wyrok WSA w Gliwicach	2008 r.	31.12.2008 r.	--
19.	III SA/GI 1026/10 - Wyrok WSA w Gliwicach	---	31.12.2008 r.	--
20.	III SA/GI 1025/10 - Wyrok WSA w Gliwicach	---	31.12.2008 r.	--
21.	III SA/GI 1021/10 - Wyrok WSA w Gliwicach	16.12.2008 r. 2008 - Wydano postanowienie o przedst. zarzutów 2009 - doręczenie postanowienia	31.12.2008 r.	wskazana data doręczenia decyzji „po upływie terminu przedawnienia” 2009 r. Przed wydaniem decyzji w I instancji
22.	I SA/Op 429/09 - Wyrok WSA w Opolu	22.12.2008 r.	31.12.2008 r.	12.01.2009 r. Przed wydaniem decyzji w I instancji
23.	I SA/Sz 194/10 - Wyrok WSA w Szczecinie	18.12.2009 r.	31.12.2009 r.	po wydaniu decyzji w I instancji
24.	I SA/Sz 803/10 - Wyrok WSA w Szczecinie	15.12.2009 r.	31.12.2009 r.	po wyd. decyzji w I instancji
25.	I SA/Sz 801/10 - Wyrok WSA w Szczecinie	15.12.2009 r.	31.12.2009 r.	po wyd. decyzji w I instancji
26.	I SA/Sz 802/10 - Wyrok WSA w Szczecinie	15.12.2009 r.	31.12.2009 r.	po wydaniu decyzji w I instancji
27.	I SA/Wr 484/10 - Wyrok WSA we Wrocławiu	30.11.2009 r.	31.12.2009 r.	Po wydaniu decyzji przez organ I instancji

28.	I SA/Bk 184/10 – Wyrok WSA w Białymstoku	30.11.2009 r.	31.12.2009 r.	12.12.2009 r. Przed wydaniem decyzji przez organ I instancji
29.	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu I SA/Po 658/10	8.12.2009 r.	31.12.2009 r.	po wydaniu decyzji w I instancji
30.	I SA/Sz 479/10 – Wyrok WSA w Szczecinie	16.12.2009 r.	31.12.2009 r.	po wydaniu decyzji w I instancji
31.	I SA/Bd 349/11 – Wyrok WSA w Bydgoszczy	31.12.2010 r.	31.12.2010 r.	po wydaniu decyzji w II instancji
32.	I SA/Bk 290/11 – Wyrok WSA w Białymstoku	05.2009 r.	31.12.2010 r.	02.2011 r. Przed wydaniem decyzji w I instancji

Na podstawie danych możliwych do odczytania w badanej próbie 381 wyroków ustalono, że aż w 32 przypadkach wszczęte postępowanie karne skarbowe na dzień upływu ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostawało w fazie postępowania w sprawie. W tym, we wszystkich przypadkach zobowiązań podatkowych, których ustawowy termin przedawnienia upływał z dniem 31.12.2008 r. lub 31.12.2009 r. ustała karalność przestępstwa. W tabelce powyższym zestawieniu to aż 30 na 32 przypadki. Szczególnej uwagi w tym względzie wymagają postępowania karne skarbowe wszczęte w grudniu ostatniego roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Otóż zidentyfikowanych zostało 13 przypadków, w których nie postawiono zarzutów. Szczegółowe dane dotyczące tych przypadków przedstawia tabela nr 5.

Tabela nr 5: Postępowania karne skarbowe wszczęte w grudniu ostatniego roku upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w których nie postawiono zarzutów przed upływem tego terminu:

Postępowania karne skarbowe, w których nie postawiono zarzutów (wszczęto postępowanie tylko w sprawie) przed upływem ustawowego terminu przedawnienia:

Lp.	Sygnatura	Data wszczęcia post. karnego skarbowego	Data przedawnienia zob. podatkowego	Data wydania decyzji (etap post. podatkowego w którym wszczęto postępowanie karne)
1.	I SA/Bd 373/09 – Wyrok WSA w Bydgoszczy	16.12.2008 r.	31.12.2008 r.	29.12.2008 r. Przed wydaniem decyzji w I instancji
2.	I SA/Go 474/09 – Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp.	8.12.2008 r.	31.12.2008 r.	05.2009 r. Przed wydaniem decyzji w I instancji

3.	I SA/Go 366/09 - Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp.	8.12.2008 r.	31.12.2008 r.	03.2009 r. Przed wydaniem decyzji w I instancji
4.	I SA/Sz 478/10 - Wyrok WSA w Szczecinie	16. 12. 2009 r.	31.12.2009 r.	-- po wydaniu decyzji w I instancji
5.	III SA/GI 1021/10 - Wyrok WSA w Gliwicach	16.12.2008 r. 2008 - Wydano postanowienie o przedst. zarzutów 2009 - doręczenie postano- wienia?	31.12.2008 r.	wskazana data doręczenia decyzji „po upływie terminu przedawnienia” 2009 r. Przed wydaniem decyzji w I instancji
6.	I SA/Op 429/09 - Wyrok WSA w Opolu	22.12.2008 r.	31.12.2008 r.	12.01.2009 r. Przed wydaniem decyzji w I instancji
7.	I SA/Sz 194/10 - Wyrok WSA w Szczecinie	18.12.2009 r.	31.12.2009 r.	-- po wydaniu decyzji w I instancji
8.	I SA/Sz 803/10 - Wyrok WSA w Szczecinie	15.12.2009 r.	31.12.2009 r.	6.10.2009 po wyd. decyzji w I instancji
9.	I SA/Sz 801/10 - Wyrok WSA w Szczecinie	15.12.2009 r.	31.12.2009 r.	6.10.2009 po wyd. decyzji w I instancji
10.	I SA/Sz 802/10 - Wyrok WSA w Szczecinie	15.12.2009 r.	31.12.2009 r.	6.10.2009 po wydaniu decyzji w I instancji
11.	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu I SA/Po 658/10	8.12.2009 r.	31.12.2009 r.	12.11.2009 r. po wydaniu decyzji w I instancji
12.	I SA/Sz 479/10 - Wyrok WSA w Szczecinie	16.12.2009 r.	31.12.2009 r.	-- po wydaniu decyzji w I instancji
13.	I SA/Bd 349/11 - Wyrok WSA w Bydgoszczy	31.12.2010 r.	31.12.2010 r.	3.01.2011 (doręczenie decyzji) po wydaniu decyzji w II instancji

Biorąc pod uwagę daty wszczęcia poszczególnych postępowań karnych skarbowych, a zwłaszcza tych wszczętych w drugiej połowie grudnia, można przyjąć, że organy działały z pełną świadomością, iż nie będą w stanie przedstawić zarzutów i że w przypadkach, gdy przedawnienie karalności nie było i nie jest powiązane z przedawnieniem zobowiązania podatkowego, nastąpi przedawnienie karalności (założyć możemy, iż w 12 z 13 wskazanych przypadków nastąpiło przedawnienie karalności). Analizując daty wszczęcia postępowań karnych skarbowych, zwrócić należy uwagę na to, że w 6 przypadkach wszczęcie nastąpiło w drugiej połowie grudnia, w tym w jednym przypadku 31 grudnia. Ponadto, należy zwrócić uwagę na to, że w 5 przypadkach wszczęcie postępowania karnego skarbowego nastąpiło przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, a więc jeszcze zanim organ podatkowy w sposób wiążący stwierdził, że kwota zadeklarowana jest nieprawidłowa (w więc jeszcze zanim nastąpiło stwierdzenie przez właściwy organ władzy publicznej, że podatnik nie wywiązał się z obowiązku obliczenia podatku). Wydanie decyzji w 4 z tych przypadków nastąpiło po upływie ustawowego terminu przedawnienia (w jednym przypadku decyzja wydana została 29 grudnia).

5.4. Relacja momentu wszczęcia postępowania karnego skarbowego względem etapu, w jakim znajdowało się podatkowe postępowanie wymiarowe

Analizując dane dotyczące przypadków wszczęcia postępowania karnego skarbowego w ostatnim kwartale biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, szczególną uwagę należało zwrócić na przypadki, w których wszczęcie miało miejsce przed wydaniem decyzji w I instancji. Są to bowiem przypadki, gdy organy prowadzące postępowanie nie posiadały innych środków prawnych, które pozwoliłyby zapobiec upływowi terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (w przypadkach, w których była wydana decyzja w I instancji możliwe było podjęcie czynności egzekucyjnych przerywających bieg terminu przedawnienia – od 2009 po wcześniejszym nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności). Za wysoce prawdopodobne możemy uznać zatem, że w przypadkach tych motywem wszczęcia postępowania karnego skarbowego był zamiar zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przypadki, gdy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nastąpiło przed wydaniem decyzji w I instancji stanowią 25,81% przypadków wszczęcia postępowania karnego skarbowego w ostatnim kwartale biegu terminu przedawnienia zobowiązania.

Wyniki tej analizy prezentuje tabela nr 6. Szczegółowe dane dotyczące przypadków wszczętych postępowań karnych skarbowych, które skutkowały zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zawierają tabele stanowiące załączniki od nr 2 do nr-6 do niniejszego raportu.

Tabela nr 6: Moment wszczęcia postępowania karnego skarbowego a etap postępowania podatkowego:

Data wszczęcia postępowania karnego skarbowego	Liczba postępowań karnych skarbowych, których wszczęcie zawiesiło bieg terminu przedawnienia	Liczba postępowań karnych skarbowych wszczętych przed wydaniem decyzji w I instancji	Udział procentowy postępowań karnych skarbowych wszczętych przed wydaniem decyzji w I instancji
grudzień ostatniego roku biegu terminu przedawnienia	117	28	23,93%
październik i listopad ostatniego roku biegu terminu przedawnienia	69	20	28,99%
styczeń-wrzesień ostatniego roku biegu terminu przedawnienia	8	5	62,50%
lata wcześniejsze niż ostatni rok biegu terminu przedawnienia	90	37	41,11%

O tym, że przypadki wszczęcia postępowania karnego skarbowego w ostatnich trzech miesiącach przed przedawnieniem zobowiązania są spowodowane zamiarem zawieszenia biegu terminu przedawnienia świadczy także to, że nie sposób jest dopatrzeć się innych przestanek, które uzasadniałyby określony moment wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Z pewnością moment ten nie wynika z jakiejś przyjętej praktyki organów w tym zakresie, która zakładałaby, na przykład, że postępowanie karne skarbowe jest wszczynane na określonym etapie postępowania podatkowego. W analizowanych przypadkach postępowania karne skarbowe wszczynane są zarówno przed, jak i po wydaniu decyzji przez organ I instancji. Nie można też doszukać się jakiejś prawidłowości, jeśli chodzi o moment wszczynania postępowań karnych skarbowych po wydaniu decyzji w I instancji.

Przeprowadzona w tym zakresie analiza pokazuje ponadto, że odstęp czasowy pomiędzy wydaniem decyzji w I instancji a wszczęciem postępowania karnego skarbowego waha się od kilku dni do kilkunastu miesięcy (pomijamy przypadki, gdy odstęp ten można liczyć w latach, gdyż jest to najprawdopodobniej efekt tego, że wydawane w toku postępowania podatkowego decyzje były uchylane i samo postępowanie trwało bardzo długi czas). Z przeprowadzonej analizy wyraźnie wynika, że o momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego decydował bliski termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wyniki tej analizy przedstawia tabela nr 7.

Tabela nr 7: Okres pomiędzy wydaniem decyzji w I instancji postępowania podatkowego a wszczęciem postępowania karnego.

Lp.	Sygnatura	Data wyd. dec. w I inst.	Data wszczęcia post. karnego skarbowego	Okres pomiędzy dec. I inst. a wszczęciem post. karnego skarbowego	Ustawowy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego	Postawienie zarzutów
1.	I SA/Bk 394/11 – Wyrok WSA w Białymstoku	11.2008 r.	8.12.2008 r.	Ok. 1 m-ca	31.12.2008 r.	---
2.	I SA/Bk 395/11 – Wyrok WSA w Białymstoku	25.11.2008 r.	8.12.2008 r.	13 dni	31.12.2008 r.	---
3.	I SA/Lu 785/10 – Wyrok WSA w Lublinie	10.07.2007 r.	10.11.2008 r.	1 rok i 4 m-ce	31.12.2008 r.	10.11.2008 r.
4.	I SA/Op 279/11 – Wyrok WSA w Opolu	14.12.2007 r.	30.12.2008 r.	16 dni	31.12.2008 r.	---
5.	I SA/Lu 785/10 – Wyrok WSA w Lublinie	10.07.2007 r.	10.11.2008 r.	1 rok i 4 m-ce	31.12.2009 r.	10.11.2008 r.
6.	III SA/Wa 1185/09 – Wyrok WSA w Warszawie	12.2008 r.	8.12.2008 r.	Kilka dni	31.12.2008 r.	---
7.	III SA/Wa 1293/09 – Wyrok WSA w Warszawie	?12.2008 r.	12.2008 r.	Kilka dni	31.12.2008 r.	---
8.	I SA/Po 388/09 – Wyrok WSA w Poznaniu	25.03.2008	5.12.2008 r.	8 m-cy i 10 dni	31.12.2008 r.	---
9.	I SA/Kr 1165/09 – Wyrok WSA w Krakowie	20.11.2008 r.	28.11.2008 r.	8 dni	31.12.2008 r.	5.12.2008 r.
10.	I SA/Sz 803/10 – Wyrok WSA w Szczecinie	6.10.2009 r.	15.12.2009 r.	2 m-ce i 9 dni	31.12.2009 r.	---
11.	I SA/Sz 801/10 – Wyrok WSA w Szczecinie	6.10.2009 r.	15.12.2009 r.	2 m-ce i 9 dni	31.12.2009 r.	---
12.	I SA/Sz 802/10 – Wyrok WSA w Szczecinie	6.10.2009 r.	15.12.2009 r.	2 m-ce i 9 dni	31.12.2009 r.	---
13.	I SA/Kr 733/10 – Wyrok WSA w Krakowie	9.10.2009 r.	15.12.2009 r.	2 m-ce i 6 dni	31.12.2009 r.	---

14.	I SA/Sz 856/10 – Wyrok WSA w Szczecinie	8.12.2009 r.	30.12.2009 r.	22 dni	31.12.2009 r.	30.12.2009 r.
15.	I SA/Sz 857/10 – Wyrok WSA w Szczecinie	8.12.2009 r.	30.12.2009 r.	22 dni	31.12.2009 r.	30.12.2009 r.
16.	I SA/Sz 858/10 – Wyrok WSA w Szczecinie	8.12.2009 r.	30.12.2009 r.	22 dni	31.12.2009 r.	30.12.2009 r.
17.	I SA/Sz 837/10 – Wyrok WSA w Szczecinie	8.12.2009 r.	30.12.2009 r.	22 dni	31.12.2009 r.	30.12.2009 r.
18.	I SA/Wr 484/10 – Wyrok WSA we Wrocławiu	19.11.2009 r.	30.11.2009 r.	11 dni	31.12.2009 r.	---
19.	I SA/Lu 150/11 – Wyrok WSA w Lublinie	15.12.2009 r.	21.12.2009 r.	6 dni	31.12.2009 r.	---
20.	I SA/Po 658/10 – Wyrok WSA w Poznaniu	12.11.2009 r.	8.12.2009 r.	26 dni	31.12.2009 r.	1.02.2010 r.
21.	I SA/Kr 409/10 – Wyrok WSA w Krakowie	9.09.2009 r.	15.12.2009 r.	3 m-ce i 6 dni	31.12.2009 r.	---
22.	I FSK 1638/10 – Wyrok NSA	19.11.2009 r.	30.11.2009 r.	11 dni	31.12.2009 r.	---
23.	I SA/Lu 150/11 – Wyrok WSA w Lublinie	15.12.2009 r.	21.12.2009 r.	6 dni	31.12.2009 r.	---
24.	I SA/Po 658/10 – Wyrok WSA w Poznaniu	12.11.2009 r.	8.12.2009 r.	26 dni	31.12.2009 r.	1.02.2010 r.
25.	I SA/Op 603/10 – Wyrok WSA w Opolu	30.11.2009 r.	29.12.2009 r.	Ok.1 m-ca	31.12.2009 r.	---
26.	I SA/Wr 1094/10 – Wyrok WSA we Wrocławiu	2.12.2009 r.	22.12.2009 r.	20 dni	31.12.2009 r.	---
27.	I SA/Kr 409/10 – Wyrok WSA w Krakowie	9.09.2009 r.	15.12.2009 r.	3 m-ce i 6 dni	31.12.2009 r.	---
28.	I SA/Wr 484/10 – wyrok WSA we Wrocławiu	19.11.2009 r.	11.2009 r.	Kilka dni	31.12.2009 r.	---
29.	I SA/Kr 960/10 – Wyrok WSA w Krakowie	16.10.2009 r.	2.11.2009 r.	17 dni	31.12.2009 r.	23.11.2009 r.

30.	I SA/Łd 437/10 - Wyrok WSA w Łodzi	29.11.2004 r. (została póź- niej uchylona i wznowiono postępowanie)	23.12.2009 r.	Ok.5 lat	31.12.2009 r.	---
31.	I SA/Łd 436/10 - Wyrok WSA w Łodzi	29.11.2004 r. (została póź- niej uchylona i wznowiono postępowanie)	23.12.2009 r.	Ok.5 lat	31.12.2009 r.	---
32.	III SA/Wa 501/10 - Wyrok WSA w Warszawie	10.2009 r.	9.11.2009 r.	>9 dni	31.12.2009 r.	---
33.	I SA/Bd 349/11 - Wyrok WSA w Bydgoszczy	12.2010 r.	31.12.2010 r.	Kilka dni	31.12.2010 r.	Brak daty. 31.12.2010 r. wszczęto po- stępowanie w sprawie. W związku z powyższym okoliczność postawienia zarzutów przed upływem ustawowego terminu prze- dawnienia jest mało prawdo- podobna
34.	III SA/Wa 2045/11 - Wyrok WSA w Warszawie	12.2010 r.	12.2010 r.	Kilka dni	31.12.2010 r.	---
35.	III SA/Wa 1443/11 - Wyrok WSA w Warszawie	06.2007 r.	10.12.2010 r.	Ok. 3 lata	31.12.2010 r.	---
36.	III SA/Wa 722/10 - Wyrok WSA w Warszawie	10.2009 r.	11.2009 r.	~ 1 m-c	31.12.2009 r.	---
37.	I SA/Kr 811/10 - Wyrok WSA w Krakowie	10.12.2009 r.	30.12.2009 r.	20 dni	31.12.2009 r.	---
38.	I SA/Kr 1391/11 - Wyrok WSA w Krakowie	26.10.2010 r.	4.11.2010 r.	9 dni	31.12.2010 r.	---
39.	I SA/Po 325/11 - Wyrok WSA w Poznaniu	10.2010 r.	12.2010 r.	2 m-ce	31.12.2010 r.	---
40.	I SA/Bk 185/10 - Wyrok WSA w Białymstoku	09.2009 r.	11.2009 r.	~ 2 m-ce	31.12.2010 r.	---
41.	III SA/Wa 1028/10 Wyrok WSA w Warszawie	06.2009 r.	9.2009 r.	~ 3 m-ce	31.12.2009 r.	10.2009 r.

42.	I SA/Po 312/10 Wyrok WSA w Poznaniu	26. 06. 2009 r.	16. 10. 2009 r.	112 dni	31.12.2009 r.	14.12.2009 r.
43.	I SA/Bd 235/11 - Wyrok WSA w Bydgoszczy	10.2008 r.	18.11.2008 r.	~ 1m-c	31.12.2008 r.	11.2008 r.
44.	I SA/Bd 234/11 - Wyrok WSA w Bydgoszcz	17.10.2008 r.	18.11.2008 r.	~ 1m-c	31.12.2008 r.	11.2008 r.
45.	I SA/Kr 102/11 - Wyrok WSA w Krakowie	25.11.2009 r.	30.11. 2009 r.	5 dni	31.12.2008 r.	Prawdopo- dobnie również 30.11.2009 r.
46.	I GSK 94/11 - Wyrok NSA	15.10. 2009 r.	9. 11. 2009 r.	25 dni	31.12.2009 r.	9.11.2009 r.
47.	I GSK 93/11 - Wyrok NSA	10. 2009 r.	11.2009 r.	1 m-c	31.12.2009 r.	11.2008 r.
48.	I SA/Kr 102/11 -Wyrok WSA w Krakowie	15.11. 2009 r.	30.11. 2009 r.	15 dni	31.12.2009 r.	Prawdopo- dobnie również 30.11.2009 r.
49.	I SA/Op 275/11 - Wyrok WSA w Opolu	8.12.2010 r.	10.12.2009 r.	2 dni	31.12.2009 r.	---
50.	I GSK 178/11 - Wyrok NSA	10.2009 r.	11.2009 r.	~ 1 miesiąc	31.12.2009 r.	11.2008 r.
51.	I GSK 179/11 - Wyrok NSA	10.2009 r.	11.2009 r.	~ 1 miesiąc	31.12.2009 r.	9.11.2008 r.
52.	I GSK 180/11 - Wyrok NSA	10.2009 r.	11.2009 r.	~ 1 miesiąc	31.12.2009 r.	9.11.2008 r.
53.	I GSK 177/11 - Wyrok NSA	10.2009 r.	11.2009 r.	~ 1 miesiąc	31.12.2009 r.	9.11.2008 r.
54.	I SA/Bk 172/11 - Wyrok WSA w Białymstoku	11.2010 r.	16.12.2010 r.	~ 1 miesiąc	31.12.2010 r.	---

Z zestawionych w tabeli nr 7 danych wynika bardzo wyraźnie, że im później wydana decyzja i tym samym mniejsze prawdopodobieństwo jej doręczenia w terminie umożliwiającym podjęcie skutecznych czynności egzekucyjnych, tym szybciej wszczynane jest postępowanie karne skarbowe. Kilku lub kilkunastodniowy odstęp pomiędzy datą decyzji podatkowej a datą postanowienia o wszczęciu postępowania karnego skarbowego występuje tylko w przypadkach, gdy decyzja podatkowa wydana została w ostatnim lub przedostatnim miesiącu biegu terminu przedawnienia. Ponadto, możemy zaobserwować pewną zmianę w praktyce organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej, jaka zaszła w 2009 r. Otóż pojawiły się bardzo liczne przypadki, w których odstęp między datą decyzji podatkowej a wszczęciem postępowania podatkowego wynosił od miesiąca do dwóch, przy czym postanowienie o wszczęciu postępowania karnego

skarbowego wydawane było w grudniu, ewentualnie w listopadzie. Przypadków takich nie odnotowujemy w 2008 r. Przyczyna takiego stanu rzeczy wynika ze zmiany przepisów Ordynacji podatkowej dotyczącej wykonalności decyzji, od której strona wniosła odwołanie. Otóż do 31 grudnia 2008 r. decyzje organów I instancji były natychmiast wykonalne. Skutkowało to tym, że decyzje wydawane we wrześniu lub październiku były dobrowolnie wykonywane przez podatników lub stawały się przedmiotem postępowania egzekucyjnego, co przerywało bieg terminu przedawnienia. Dlatego jeśli chodzi o 2008 r. mamy w tabeli nr 6 niemal wyłącznie przypadki decyzji wydanych w grudniu lub ostatnich dniach listopada. Od stycznia 2009 r. decyzje organów I instancji, od których wniesiono odwołanie przestały być wykonalne. Przerwanie biegu terminu przedawnienia wymagało uprzedniego nadania rygoru natychmiastowej wykonalności. Powodowało to wydłużenie ewentualnego procesu przerwania biegu terminu przedawnienia. To z kolei zaowocowało tym, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego stało się instrumentem zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych będących przedmiotem decyzji wydawanych nie tylko w grudniu i listopadzie, ale również w październiku.

5.5. Podsumowanie

Ze względu na uniemożliwienie przez państwową administrację podatkową dostępu do danych o liczbie i dacie wszczynanych postępowań karnych skarbowych w kontekście postępowań podatkowych toczących się tuż przed upływem przedawnienia, badanie ograniczyło się wyłącznie do analizy tego rodzaju przypadków ujawnionych w orzecznictwie sądów administracyjnych. Zebrane podczas badania dane są zatem z natury ograniczone. Dane te ujawniają jednak tendencję, która pozwala na sformułowanie tezy, że przewidziany w art. 70 § 6 pkt 1 OP przypadek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego służy organom podatkowym do wszczynania postępowań karnych skarbowych – bez względu na istnienie uzasadnienia wszczęcia tego postępowania, ale wyłącznie w celu osiągnięcia skutku w postaci wydłużenia terminu do wydania decyzji wymiarowej.

Tezę tę uprawniają następujące dane zebrane w wyniku analizy orzecznictwa sądów administracyjnych.

1. Blisko 50% postępowań karnych skarbowych, które skutkują zawieszeniem biegu terminu przedawnienia, wszczynanych jest w ostatnim kwartale roku, w którym upływa ustawowy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. W liczbie tych postępowań dominują – stanowiąc nieco ponad 30% wszystkich zbadanych przypadków wszczęcia postępowań karnych skarbowych – postępowania wszczynane w grudniu, a więc w ostatnim miesiącu biegu terminu przedawnienia. Z kolei tylko ok. 3% postępowań karnych skarbowych zostało wszczętych w pierwszych trzech kwartałach ostatniego roku biegu terminu przedawnienia.
2. W 32 przypadkach wszczęte postępowanie karne skarbowe na dzień upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostawało w fazie postępowania „w sprawie”. W tym, we wszystkich

przypadkach zobowiązań podatkowych, których ustawowy termin przedawnienia upływał z dniem 31.12.2008 r. lub 31.12.2009 r. ustala karalność przestępstwa. Spośród 32 to aż 30 przypadków. Podkreślenia wymaga, że w 13 z 32 przypadków, postępowania karne skarbowe zostały wszczęte w grudniu ostatniego roku upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W wysokim stopniu uprawdopodobnia to twierdzenie, że w tych przypadkach postępowania karne skarbowe nie zostały wszczęte w celu ukarania sprawcy.

3. 25% wszystkich przypadków wszczęcia postępowania karnego skarbowego w ostatnim kwartale biegu terminu przedawnienia zobowiązania to przypadki, gdy nastąpiło to przed wydaniem decyzji w I instancji, a więc w momencie, w którym nie ma jeszcze podstaw prawnych, aby stwierdzić, że podatnik nie wywiązał się w sposób prawidłowy z obowiązku obliczenia podatku. Nie ma zatem wówczas również podstaw, aby przyjąć, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego było uzasadnione.
4. Z przeprowadzonej analizy wyraźnie wynika, że o momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego decydował bliski termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Odstęp czasowy pomiędzy wydaniem decyzji w I instancji a wszczęciem postępowania karnego skarbowego waha się od kilku dni do kilkunastu miesięcy, jednak nasilenie przypadków wszczęcia postępowania karnego skarbowego następuje zawsze w grudniu ostatniego roku biegu terminu przedawnienia.

Jak wynika z informacji przekazanych Lewiatanowi przez Ministerstwo Finansów, w okresie dwóch lat wszczęto ponad 11 tysięcy postępowań karnych skarbowych. Materiał, który udało się zgromadzić na podstawie analizy orzecznictwa sądów administracyjnych i który odnosi się do zastosowania w sprawie art. 70 § 6 pkt 1 OP, obejmuje ok. 400 przypadków. Biorąc pod uwagę, że ze swej istoty materiał, którym dysponowali badający, musiał być niepełny, a ponadto wszczęte postępowania karne skarbowe w liczbie ponad 11 tysięcy nie musiały być związane z rezultatem postępowania podatkowego wymiarowego, gdyż mogły dotyczyć przestępstw innych niż związane z nieujawnieniem przedmiotu lub podstawy opodatkowania albo z oszustwem podatkowym, skala zjawiska wydaje się być znacząca.

Pamiętać należy o tym, że przeprowadzone badanie dotyczyło stosowania art. 70 § 6 pkt 1 OP, a więc ograniczało się do tych przypadków wszczęcia postępowania karnego skarbowego, które skutkowało zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Poza zakresem badania znalazły się te przypadki wszczęcia postępowania karnego skarbowego, które następowały w okresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia, na przykład, na skutek wniesienia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Analiza takich przypadków, gdyby badający dysponowali stosownymi danymi, pozwoliłaby jeszcze dobitniej wykazać, że postępowania karne skarbowe zawieszające bieg terminu przedawnienia wszczynane są w momencie, który zapewnia osiągnięcie celu w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a nie w celu ukarania sprawcy przestępstwa lub wykroczenia skarbowego.



LEWIATAN

GWW
LEGAL & TAX