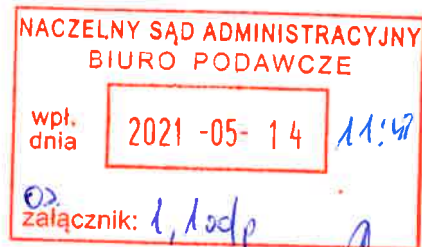




KRAJOWA RADA DORADCÓW PODATKOWYCH



Warszawa, dnia 13 maja 2021 r.

Sygn. akt I FPS 1/21

Naczelny Sąd Administracyjny
ul. Gabriela Piotra Boduena 3/5
00-011 Warszawa

Szanowni Państwo,

W załączeniu uprzejmie przesyłam opinię *amicus curiae* - Komisji Prawnej, Współpracy z Organami Państwa Krajowej Rady Doradców Podatkowych w sprawie rozpatrywanego przez Naczelny Sąd Administracyjny wniosku Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców o podjęcie uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawnych dot. dopuszczalności kontroli przez sądy administracyjne zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.



 **PRZEWODNICZĄCY**
Krajowej Rady Doradców Podatkowych
KIDP Prof. dr hab. Adam Mariański

Warszawa, dnia 13 maja 2021 r.

Opinia amicus curiae

**Komisji Prawnej, Współpracy z Organami Państwa
Krajowej Izby Doradców Podatkowych**

**w sprawie rozpatrywanego przez Naczelną Sąd Administracyjny wniosku
Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców o podjęcie uchwały mającej
na celu wyjaśnienie przepisów prawnych dot. dopuszczalności kontroli przez
sądy administracyjne zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania
podatkowego**

Mając na uwadze wagę zagadnienia instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia oraz skalę rozpowszechnienia tego zjawiska w praktyce stosowania prawa przez organy administracji skarbowej - na podstawie art. 56 ust. 2 pkt 3 i pkt 7 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 377, ze zm.; dalej: u.d.p.) Krajowa Rada Doradców Podatkowych (dalej: Krajowa Rada, KRDP) jako organ reprezentujący Krajową Izbę Doradców Podatkowych uprzejmie przedstawia stanowisko w sprawie.

Samorząd doradców podatkowych nie ma wątpliwości co do tego, że dopuszczalność kontroli przez sądy administracyjne zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pod kątem instrumentalności wszczęcia postępowania karnoskarbowego w sposób doniosły przyczyni się do zmniejszenia skali, a nawet całkowitego wyeliminowania negatywnego zjawiska, jakim jest wszczynanie postępowania karnego skarbowego wyłącznie w celu wywołania skutku

w postaci wydłużenia postępowania podatkowego poprzedzającego wydanie decyzji podatkowej i w celu nierozpoczęcia albo zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Przychylając się zatem do wniosku Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców i w pełni popierając zawartą w nim argumentację, KRDP pragnie zwrócić uwagę Sądu na następujące, dodatkowe kwestie.

Stanowisko KRDP zmierza do uwypuklenia przedstawionych poniżej „punktów węzłowych” wykładni i zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 Op¹:

1. Przedawnienie zobowiązania podatkowego jest instytucją i materialnego, i procesowego prawa podatkowego, co każdorazowo wymaga od organu podatkowego ustalenia, czy rozstrzygnięcie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego nie następuje po upływie terminu określonego w art. 70-70e Op, zaś weryfikacja zgodności z prawem tego ustalenia podlega kontroli sądu administracyjnego.
2. Wynikająca z art. 2 Konstytucji RP zasada proporcjonalności wyklucza dopuszczalność wywołania skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Op w przypadku instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego, co oznacza, iż - w przypadku, gdy organ podatkowy powołuje się na ten przepis - również instrumentalność wszczęcia postępowania karnego skarbowego podlega kontroli sądu administracyjnego.
3. Ustalenie, czy doszło do instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, nie wymaga oceny, czy istniały podstawy do wszczęcia tego postępowania na gruncie Kodeksu karnego skarbowego i Kodeksu postępowania karnego, ale weryfikacji, czy wszczęcie to było faktycznie ukierunkowane na wyjaśnienie okoliczności sprawy i wykrycie sprawcy, co daje się stwierdzić na podstawie informacji o przebiegu postępowania karnego skarbowego i co nie wymaga od sądu administracyjnego wypełniania funkcji sądu karnego.
4. Skala niedającej się zaakceptować praktyki instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych jest na tyle wyraźna, iż można przyjąć, że - w każdym przypadku, gdy wszczęcie to następuje przed

¹ ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja Podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm.)

zakończeniem postępowania podatkowego - ma ono charakter instrumentalny, co powoduje, iż może ono skutkować zawieszeniem biegu terminu przedawnienia tylko pod warunkiem wykazania przez organ podatkowy, że w realiach konkretnej sprawy instrumentalność nie wystąpiła.

Przedawnienie jest jednym z zagadnień, których rozstrzygnięcie jest wymagane od organu podatkowego przy wydaniu jakiegokolwiek decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego². Upiływ terminu przedawnienia wywołuje skutek materialny w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, a jednocześnie stanowi przeszkodę procesową do wydania decyzji rozstrzygającej sprawę co do istoty. Skutek procesowy upływu terminu przedawnienia wynika *expressis verbis* z art. 208 § 1 Op; jedyną wskazaną wprost w tym przepisie przyczyną bezprzedmiotowości postępowania podatkowego jest właśnie przedawnienie zobowiązania podatkowego³.

Przy rozpatrywaniu każdej sprawy określenia wysokości zobowiązania podatkowego niezbędne jest zatem ustalenie, czy upłynął termin, o którym mowa w art. 70 § 1 Op. Orzeczenie przez organ podatkowy o wysokości zobowiązania podatkowego po upływie tego terminu wymaga wykazania przez ten organ, iż wystąpiły okoliczności skutkujące przerwaniem lub zawieszeniem biegu terminu przedawnienia. W kontekście przedmiotu uchwały, która ma zostać podjęta przez Naczelny Sąd Administracyjny, oznacza to, że organ podatkowy pozostaje kompetentny do wydania decyzji określającej po upływie terminu, o którym mowa w art. 70 § 1 Op, tylko pod warunkiem wykazania, że zaistniały przesłanki zawieszenia określone w art. 70 § 6 pkt 1 Op.

Kontrola sądownoadministracyjna decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego obejmuje weryfikację zgodności z prawem tej decyzji w zakresie całokształtu dokonanego w niej rozstrzygnięcia. Ocenie podlega również, czy kompetencji do wydania takiej decyzji nie stał na przeszkodzie upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W przypadku, gdy upłynął termin, o którym mowa w art. 70 § 1 Op, zaś organ podatkowy powołuje się na zawieszenie biegu terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Op, kontroli podlega również prawidłowość wykładni oraz zastosowania przez organ podatkowy tego przepisu. Obowiązkiem sądu administracyjnego w tej sytuacji pozostaje weryfikacja, czy doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego w rozumieniu tego przepisu.

² Przedawnienie wymaga rozważenia również przy wydawaniu decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, jednak w kontekście uchwały, która ma zostać podjęta przez Naczelny Sąd Administracyjny, w dalszej części pisma pominięta zostanie kwestia przedawnienia, o którym mowa w art. 68-69 Op.

³ Por. np. uchwała NSA z 29 września 2013 r., II FPS 4/13.

Określona w art. 70 § 6 pkt 1 Op przesłanka zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie może być przy tym utożsamiana z jakimkolwiek wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, choćby tylko podatnik został o tym zawiadomiony i choćby podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiązało się z niewykonaniem tego zobowiązania. Nie można przyjąć, iż wskazany w tym przepisie skutek zostaje osiągnięty w każdym przypadku wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, tj. niezależnie od celu tego wszczęcia (w realiach konkretnej sprawy) oraz niezależnie od okoliczności związanych z tym wszczęciem (również w realiach konkretnej sprawy).

W wyroku z 17 lipca 2012 r., P 30/11 - przedmiotem kontroli w tym wyroku był właśnie art. 70 § 6 pkt 1 Op - Trybunał Konstytucyjny wskazał na gwarancyjne znaczenie przepisów regulujących przedawnienie i wywiódł z tego, iż swoboda ustawodawcy przy stanowieniu tych przepisów jest ograniczona. Trybunał stwierdził, że „ustawodawca powinien w sposób wyważony korzystać z instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”. Za kryterium konstytucyjności rozwiązań przyjętych dla określenia reżimu przedawnienia zobowiązań podatkowych należy uznać wywodzoną z art. 2 Konstytucji RP zasadę proporcjonalności, rozumianą jako adekwatność rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu regulacji⁴, zakaz nadmiernej ingerencji⁵. W orzecznictwie konstytucyjnym wskazano w tym zakresie na konieczność oceny, czy „zakwestionowana regulacja jest niezbędna, celowa i efektywna, a ponadto czy nie jest nadmiernie dolegliwa” oraz na „konieczność uprawdopodobnienia [przez podmiot inicjujący postępowanie przed TK], że cel regulacji jest zupełnie nieuzasadniony i nieracjonalny w stopniu rażącym lub też środki, które mają służyć do jego realizacji, są niewłaściwe i nieefektywne (nieskuteczne, nieprzydatne) lub nadmiernie dolegliwe (represyjne)”⁶. Niezbędność oraz celowość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskazują zatem na te przypadki wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, które mogą wywoływać skutek wynikający z art. 70 § 6 pkt 1 Op. Jednocześnie jednak należy wykluczyć zawieszenie biegu terminu przedawnienia na podstawie tego przepisu, jeżeli wszczęcie postępowania karnego skarbowego nadmiernie wydłużyłoby moment, w którym następuje przedawnienie, co czyniłoby przedawnienie instytucją pozorną. Do zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Op nie może dojść również w przypadku wszczęcia postępowania karnego skarbowego, gdy nie zostały spełnione przesłanki jego wszczęcia; zawieszenie to stanowiłoby wówczas jedynie środek bezprawnej, a przez to bezpodstawnej represji.

⁴ Por. np. wyrok TK z 9 lipca 2012 r., P 8/10.

⁵ Por. np. wyrok TK z 31 stycznia 2013 r., K 14/11.

⁶ Por. np. wyrok TK z 11 lutego 2014 r., P 24/12.

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Giełdowa 4C lok. 34, 01-211 Warszawa, NIP 526-26-10-268

tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

Z punktu widzenia wynikającej z art. 2 Konstytucji RP zasady proporcjonalności i wymagania stanowienia racjonalnej regulacji prawnej przesłanki przerwania lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia powinny być określone przez okoliczności wskazujące na konieczność wydłużenia okresu, w którym wierzyciel podatkowy ma kompetencję do określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub kompetencję do dochodzenia już określonej należności podatkowej⁷. Przedawnienie działa bowiem przeciw wierzycielowi podatkowemu, który nie realizuje wskazanych w zdaniu poprzednim kompetencji. Przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych powinny zatem odnosić się tylko do tych przypadków oraz okresów, gdy organ podatkowy nie ma obiektywnej możliwości realizowania kompetencji w zakresie wymiaru lub egzekucji zobowiązania podatkowego⁸.

Za dopuszczalne należy uznać zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 Op tylko w takich przypadkach, gdy w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, którego wszczęcie prowadzi do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, mają zostać zgromadzone dowody lub mają zostać dokonane ustalenia istotne dla postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego lub dla postępowania egzekucyjnego dotyczącego już określonej należności podatkowej.

Zasadność takiej interpretacji art. 70 § 6 pkt 1 Op potwierdzają materiały z procesu legislacyjnego dotyczącego nowelizacji Ordynacji podatkowej, którą przepis ten został wprowadzony. Tą samą nowelizacją zmieniono art. 181 Op w ten sposób, że katalog wymienionych w tym przepisie środków dowodowych został rozszerzony o materiały zgromadzone w postępowaniach karnych lub karnych skarbowych. Przyjąć zatem należy, że *„tylko takie wszczęcie postępowania karnego lub karnego skarbowego wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które powoduje konieczność skorzystania w postępowaniu podatkowym z materiałów zgromadzonych w toku postępowania karnego lub karnego skarbowego”*⁹.

Z pewnością zaś nie można przyjąć, aby zawieszeniem biegu terminu przedawnienia mogło skutkować wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe w jakichkolwiek okolicznościach, choćby tylko podatnik został zawiadomiony o tym wszczęciu i choćby nawet podejrzenie jego popełnienia było związane z niewykonaniem zobowiązania podatkowego. Tym bardziej nie

⁷ Por. E. Prejs, *Zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe - rozważania nad konstytucyjnością obowiązującej regulacji*, Przegląd Podatkowy, nr 11/2017, s. 40.

⁸ Por. T. Nowak, *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 260.

⁹ A. Ladziński i in., *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*, Toruń 2019, s. 22.

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Giełdowa 4C lok. 34, 01-211 Warszawa, NIP 526-26-10-268

tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

można przyjąć, aby skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia mógł zostać osiągnięty poprzez instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego, tj. takie wszczęcie, które nie jest prowadzone w celach określonych przepisami Kodeksu karnego skarbowego i Kodeksu postępowania karnego.

Biorąc zatem pod uwagę, że:

- na sądzie administracyjnym kontrolującym decyzję wydaną lub doręczoną po upływie terminu, o którym mowa w art. 70 § 1 Op, ciąży obowiązek zweryfikowania prawidłowości wykładni i sposobu zastosowania powołanych przez organ podatkowy przepisów, które w realiach konkretnej sprawy mają skutkować przerwaniem lub zawieszeniem biegu terminu przedawnienia; obowiązek ten dotyczy zatem również przestanki określonej w art. 70 § 6 pkt 1 Op, zaś

- przestanka zawieszenia, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Op, obejmuje tylko wszczęcie takiego postępowania karnego skarbowego, które jest istotne z punktu widzenia wymiaru lub egzekucji zobowiązania podatkowego (i - oczywiście - jednocześnie w sytuacji, w której podatnik został zawiadomiony o tym wszczęciu, zaś podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania), co wyklucza instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego,

to w przypadku, gdy organ podatkowy powołuje się na art. 70 § 6 pkt 1 Op, sąd administracyjny kontrolujący decyzję wydaną lub doręczoną po upływie terminu, o którym mowa w art. 70 § 1 Op, jest zobligowany do weryfikacji tego, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego w realiach danej sprawy jest zgodne z *ratio legis* tego rozwiązania, co jednocześnie obejmuje obowiązek weryfikacji, czy wszczęcie to nie miało charakteru instrumentalnego.

Za instrumentalne uznać należy takie wszczęcie postępowania karnego skarbowego, którego celem nie było podjęcie czynności procesowych w celu ustalenia okoliczności popełnienia czynu zabronionego oraz wykrycia sprawcy. Z perspektywy oceny, czy dane postępowanie zostało wszczęte w sposób instrumentalny, nie jest więc istotne to, czy w momencie wszczęcia istniało uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa (choć oczywiście dla prawidłowego - opartego na przepisach prawa - wszczęcia postępowania karnego skarbowego, jest ono niezbędne). Kluczowe znaczenie ma intencja, jaka towarzyszyła temu wszczęciu, tzn. czy zostało ono wszczęte w celu wyjaśnienia okoliczności sprawy i wykrycia sprawcy. Intencja ta jest o tyle istotna, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie stanowi ustawowego celu, w jakim można (powinno się) wszczynać postępowanie karne skarbowe (art. 2 i art. 297 kpk w zw. z art. 114 kks).

Oceniając skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia, sąd administracyjny nie bada więc zasadności wszczęcia postępowania karnego

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Giełdowa 4C lok. 34, 01-211 Warszawa, NIP 526-26-10-268

tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

skarbowego rozumianej jako istnienie w momencie wszczęcia obiektywnej przesłanki - tj. uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa (art. 303 kpk), która stanowi podstawę do wszczęcia postępowania karnego. Przedmiotem badania jest intencja, z jaką wszczęte zostało postępowanie karne skarbowe. Doświadczenie pokazuje, że zbadanie, w jakim celu wszczęte zostało postępowanie karne skarbowe, jest jak najbardziej możliwe.

Pierwszą i podstawową okolicznością wskazującą na to, że mamy do czynienia z instrumentalnie wszczętym postępowaniem karnym skarbowym jest sam fakt, że zostało ono wszczęte przed zakończeniem postępowania podatkowego. Jak wynika bowiem z dostępnych danych statystycznych, co do zasady nie wszczyna się postępowania karnego skarbowego przed zakończeniem postępowania podatkowego. Jeśli już do takiego wszczęcia dochodzi, to prawie zawsze dotyczy ono takiego zobowiązania, które przedawniłoby się z końcem danego roku. W związku z tym, każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego przed zakończeniem postępowania podatkowego powinno być traktowane jako instrumentalne.

Podstawą powyższej tezy są wnioski płynące z cytowanej wcześniej publikacji „Instrumentalne Wszczynianie Postępowania Karnych Skarbowych w Trakcie Postępowania Kontrolnych i Podatkowych - Analiza Praktyki Stosowania Art. 70 § 6 Pkt 1 Ordynacji Podatkowej” (dalej: „Raport”)¹⁰. Z Raportu wynika, że postępowania kontrolne, w trakcie, których doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, stanowiły zaledwie 5,1% wszystkich prowadzonych przez organy postępowania kontrolnych w badanym okresie. Przy czym, te postępowania kontrolne, w trakcie których doszło do wszczęcia postępowania karnego w 91% przypadków, to postępowania mające za przedmiot zobowiązania podatkowe przedawniające się z końcem danego roku.¹¹ Jest to niewątpliwie okoliczność determinująca wszczęcie postępowania karnego skarbowego przed zakończeniem postępowania kontrolnego. Nie istnieje bowiem inna - wspólna dla tego rodzaju przypadków wszczęcia postępowania karnego skarbowego - okoliczność, która tłumaczyłaby, dlaczego tylko w wyjątkowych przypadkach dochodzi do wszczęcia postępowania karnego skarbowego przed zakończeniem postępowania kontrolnego. To, że czasem dochodzi do wszczęcia postępowania karnego skarbowego wcześniej niż w roku, w którym upływa termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, znajduje wyjaśnienie w szczególnych okolicznościach danej sprawy i nie przeczy instrumentalnemu charakterowi wszczęcia postępowania karnego skarbowego.¹²

Wszczęcie postępowania karnego skarbowego w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (choć niewątpliwie jest znaczącą okolicznością identyfikującą) nie jest więc czynnikiem tak jednoznacznie

¹⁰ Autorzy Raportu przeanalizowali dane z 6 urzędów kontroli skarbowej (dane zbierane były za okres przed wprowadzeniem Krajowej Administracji Skarbowej), obejmujące lata 2008-2014.

¹¹ Powyższe dane omówione zostały na str. str. 35-40 Raportu.

¹² Wyjaśnienie tego znajdujemy na str. str. 39-40 Raportu.

wskazującym na instrumentalność wszczęcia, jak fakt, że postępowanie to zostało wszczęte w trakcie toczącego się postępowania podatkowego. Okoliczność ta jest bowiem wyraźnym odstępstwem od reguły (jaką jest niewszczywanie postępowań karnych skarbowych przed zakończeniem postępowania wymiarowego), które to odstępstwo ma swój konkretny powód - intencję zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Omówione dane statystyczne nie stanowią bezpośredniego dowodu na instrumentalność wszczęcia postępowania karnego skarbowego w indywidualnie badanej przez sąd administracyjny sprawie. Stanowią jednak tak jednoznaczny przejaw intencji, z jaką wszczęto postępowanie karne skarbowe, że wyłącznie na ich podstawie uzasadnione będzie zakwestionowanie skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a ewentualne zaprzeczenie instrumentalności wymagałoby przeprowadzenia przeciwdowodu.¹³

Doświadczenie pokazuje jednak, że badanie okoliczności wszczęcia postępowania karnego skarbowego dostarcza dodatkowych dowodów potwierdzających, a nie podważających jego instrumentalność. Dowodem, który bezpośrednio wskazuje, z jaką intencją wszczęte zostało postępowanie karne skarbowe, jest wewnętrzna korespondencja, za pośrednictwem której pracownik komórki prowadzącej postępowanie podatkowe zwraca się do pracownika komórki zajmującej się prowadzeniem postępowań karnych skarbowych z wnioskiem o wszczęcie postępowania karnego ze względu na zbliżający się termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wszystkie inne dowody - ze względu na to, że rzeczywisty cel wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie jest dokumentowany ani ujawniany w inny sposób - nie będą bezpośrednio odzwierciedlać intencji, jednak mimo to będą one prowadzić do zaprzeczenia tezie, że organ wszczął postępowanie w celu wykrycia sprawcy oraz ustalenia okoliczności popełnienia czynu.

Okolicznością wskazującą na instrumentalność wszczęcia postępowania karnego skarbowego jest przebieg postępowania karnego skarbowego. Jeżeli nie wykonuje się w jego trakcie żadnych czynności zmierzających do zgromadzenia materiału dowodowego (często jedyną wykonywaną czynnością jest włączenie do akt sprawy karnej wybranych materiałów z postępowania podatkowego - jeśli

¹³ Zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej (art. 122 Op) i zgodnie z zasadą przekonywania (art. 124 Op) na organie podatkowym, który powołuje się na zawieszenie biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Op, ciąży obowiązek wykazania, iż w realiach konkretnej sprawy wszczęcie postępowania karnego skarbowego - pomimo iż doszło do niego przed zakończeniem postępowania podatkowego - było ukierunkowane na wyjaśnienie okoliczności sprawy i wykrycie sprawcy. Fakty oraz dowody przemawiające za brakiem instrumentalności wszczęcia powinny zostać przedstawione w uzasadnieniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 210 § 4 Op). Weryfikacja decyzji również w tym zakresie podlega kontroli sądu administracyjnego. Jak najbardziej zasadna jest przy tym teza, że instrumentalność wszczęcia postępowania karnego skarbowego równoległe do toczącego się postępowania kontrolnego jest faktem znanym sądom administracyjnym z urzędu. Tak J. Waśko, „Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego - fakt znany sądowi z urzędu i jego konsekwencje”, Przegląd Podatkowy 1/2021.

takowe w danym momencie istnieją, co jednak jest czynnością o charakterze raczej technicznym), a tuż po wszczęciu ulega ono zawieszeniu na podstawie art. 114a kks, to jest to okoliczność wskazująca na to, że postępowanie nie zostało wszczęte w celu wykrycia sprawcy oraz ustalenia okoliczności popełnienia czynu. Okoliczność zawieszenia postępowania karnego skarbowego jest okolicznością silnie wyróżniającą postępowania karne skarbowe wszczęte przed zakończeniem postępowania podatkowego. Z dostępnych danych statystycznych wynika bowiem, że postępowania te zawieszane są w ok. 70% przypadków, co oznacza, że są zawieszane ok. 35 razy częściej niż postępowania karne i postępowania karne skarbowe ogółem¹⁴. Już w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego wiadome jest bowiem, że postępowanie to nie może być prowadzone ze względu na brak prawomocnej decyzji wymiarowej, co wskazuje na to, że zostało ono wszczęte co najmniej przedwcześnie i że decyzja o wszczęciu postępowania podyktowana była innymi względami, niż te, które winny leżeć u jej podstaw. „Pośredniość” tego dowodu nie osłabia jego mocy, o czym świadczą szczególnie jaskrawe przypadki, w których z uwagi na beczynność organu dochodzi do przedawnienia karalności czynu, a w sytuacjach wręcz patologicznych mimo przedawnienia karalności postępowanie karne skarbowe nie jest umarzone.

Postępowania karne skarbowe wszczęte przed zakończeniem postępowania podatkowego, mimo pewnych różnic, wykazują względem siebie istotne z punktu widzenia oceny instrumentalności podobieństwo. Otóż, być może poza pojedynczymi przypadkami, każde z tych postępowań pozostaje w fazie przygotowawczej do czasu zakończenia postępowania podatkowego. Dlatego nie będzie przeczyć instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego na przykład to, że doszło do ogłoszenia zarzutów (co w niektórych postępowaniach ma miejsce z uwagi na termin przedawnienia karalności czynu) lub że postępowanie to nie zostało zawieszone na podstawie art. 114a kks.

Przykładów okoliczności potwierdzających instrumentalność wszczęcia postępowania karnego skarbowego jest bardzo wiele. Ich szczegółowe omówienie wykracza poza ramy niniejszej opinii. Nie wydaje się zresztą celowe poddawanie szczegółowej analizie poszczególnych przypadków zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Zwłaszcza, że nie są one tak powtarzalne jak specyficzny przebieg postępowania karnego skarbowego. Z punktu widzenia oceny skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie jest bowiem istotne to, czy występują, poza faktem wszczęcia postępowania karnego skarbowego przed zakończeniem postępowania podatkowego, inne okoliczności dowodzące instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Kluczowe bowiem jest to, że powszechnie znane dane statystyczne, które znajdują zresztą

¹⁴ Szczegółowe dane zostały omówione na s. 64-65 i 71-75 Raportu;

potwierdzenie w znanych sądom administracyjnym z urzędu faktach, jednoznacznie wskazują na to, że każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego przed zakończeniem postępowania podatkowego (wydaniem decyzji, która stała się ostateczna w toku instancji) należy traktować jako instrumentalne. W takich przypadkach badanie skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego sprowadzać się powinno tylko do oceny ewentualnych dowodów podważających instrumentalność wszczęcia postępowania podatkowego, o ile organ dowody takie zgromadził w aktach postępowania podatkowego.

Mając nadzieję na przychylne przyjęcie przedstawionej opinii, pozostajemy do dyspozycji w przypadku jakichkolwiek wątpliwości lub pytań.

Prof. dr hab. Adam MARIĄŃSKI



Przewodniczący Krajowej Rady
Doradców Podatkowych

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Giełdowa 4C lok. 34, 01-211 Warszawa, NIP 526-26-10-268

tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl