

Czy uchwała NSA I FPS 1/21 zaczęła żyć własnym życiem?

Dor. pod. Jakub Warnieło

X TORUŃSKI PRZEGLĄD ORZECZNICTWA PODATKOWEGO
Toruń, 15 marca 2025 r.

Na początek mała zagadka...



Wyroki NSA odwołujące się do uchwały I FPS 1/21



**Wyrok NSA z
19 lipca 2024 r.
I FSK 1171/22**

**Wyrok NSA z
10 maja 2024 r.
I FSK 1174/23**

I FSK 1171/22 – czego dotyczy sprawa?

- Zawyżenie podatku naliczonego wynikającego z faktur zakupu granulatu złota.
- Określenie zobowiązania podatkowego w VAT za **styczeń-kwiecień 2013 r.**
(przedawnienie – koniec 2018 r.)
- Decyzja organu I instancji – **3 grudnia 2018 r.**; decyzja organu II instancji – **5 listopada 2020 r.**
- Wszczęcie śledztwa w sprawie o przestępstwo skarbowe – **23 listopada 2018 r.**
- Zawiadomienie podatnika i pełnomocnika – **10 i 13 grudnia 2018 r.**
- Postanowienie o przedstawieniu prezesowi spółki zarzutów – **21 grudnia 2018 r.**
- Przesłuchanie prezesa i zapoznanie z zarzutami – **20 marca 2019 r.**
- Zawieszenie śledztwa – **6 maja 2019 r.**
- Brak dodatkowych działań w ramach śledztwa.

Instrumentalny KKS?

I FSK 1171/22 – jak orzekł wcześniej WSA?

Wyrok WSA we Wrocławiu z 29 grudnia 2021 r. sygn. akt I SA/Wr 28/21

- W postępowaniu karnym skarbowym wystąpiło jedynie: wszczęcie, przedstawienie zarzutów, zawieszenie postępowania.
- Zawieszenie postępowania nastąpiło ze względu na toczące się postępowanie podatkowe - nie mogło być zakończone ani nawet prowadzone przed wydaniem decyzji ostatecznej, a więc tym bardziej nie było uzasadnienia do jego wszczynania przez wydanie decyzji organu pierwszej instancji.
- Fakt objęcia śledztwa nadzorem prokuratorskim wynika z przepisów prawa, brak aktywności prokuratury w sprawie.
- Zawieszone postępowanie nie zostało podjęte i nie są podejmowane jakiekolwiek dalsze czynności.
- Organ powinien odwołać się do uchwały I FPS 1/21, przedstawić stosowne dowody, argumentację i opis czynności karno-procesowych wskazujących, że wszczęcie w sprawie postępowania karnoskarbowego było uzasadnione podejrzeniem popełnienia czynu zabronionego przez stronę.

I FSK 1171/22 – jak orzekł NSA?

- Uchylenie wyroku WSA i przekazanie do ponownego rozpoznania.
- *„Niezasadne jest twierdzenie, że w każdej sprawie podatkowej konieczne jest wyjaśnienie, czy wszczęcie postępowania karnoskarbowego miało charakter instrumentalny”.*
- *„(...) twierdzenie sądu pierwszej instancji o podejrzeniu instrumentalnego wszczęcia postępowania karnoskarbowego w rozpatrywanej sprawie nie znajduje potwierdzenia w zebranych przez organ materialne dowodowym”.*
- *„czynności te, w szczególności sporządzenie postanowienia o przedstawieniu zarzutów, niewątpliwie realizują cele postępowania karnego skarbowego polegające na wykryciu i ukaraniu sprawcy przestępstwa, a zatem w sprawie doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.”*

I FSK 1171/22 – jak głęboko patrzymy w KKS? (1/2)

NSA: „Sąd pierwszej instancji skupił się jednak nie tyle na istnieniu danego zobowiązania podatkowego, a na ocenie sposobu prowadzenia postępowania karnoskarbowego tj. czasu jego wszczęcia i zasadności zawieszenia postępowania karnoskarbowego w oczekiwaniu na wynik postępowania podatkowego. Takie działanie jest wprost sprzeczne z tym fragmentem uchwały (...)”

NSA: „ocena instrumentalności (...) powinna się odbywać z punktu widzenia zobowiązania podatkowego (...), nie zaś z punktu widzenia prawidłowości czynności podejmowanych w sprawie karnoskarbowej.

NSA: „O instrumentalności wszczęcia postępowania karnoskarbowego nie świadczą pojedyncze przesłanki a ogół okoliczności danej sprawy podatkowej, związanych z bytem zobowiązania podatkowego”.

- Czy można skupić się na istnieniu danego zobowiązania (przedawnieniu) bez patrzenia w KKS?
- Co z czasem wszczęcia?
- Czy WSA badał prawidłowość czynności w KKS?
- Czy same okoliczności sprawy podatkowej mogą dać odpowiedź o instrumentalnym KKS?

I FSK 1171/22 – jak głęboko patrzymy w KKS? (2/2)

Co na to uchwała?

Uchwała NSA: Taki wniosek [o instrumentalności KKS] może potwierdzić **fakt wszczęcia tego postępowania w sytuacji gdy z oczywistego braku przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych** (por. art. 1 k.k.s.) lub istnienia **negatywnych przesłanek procesowych**, wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k., jasne jest już w momencie wydania postanowienia, że cele postępowania karnego skarbowego nie będą mogły być zrealizowane.

- Uwzględniamy zasadność wszczęcia KKS (brak przesłanek do wszczęcia/prowadzenia)

Uchwała NSA: O braku woli realizowania celów postępowania karnego skarbowego, a tym samym sztucznym wykorzystaniu instrumentu z tego postępowania do przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, **może świadczyć również brak realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania.**

- Uwzględniamy aktywność organów po wszczęciu KKS

I FSK 1171/22 – wartość uszczuplenia

NSA: „Sąd pierwszej instancji pominął to, że podejrzenie popełnienia przestępstwa w niniejszej sprawie miało polegać na uszczupleniu w podatku od towarów i usług za miesiące od stycznia do sierpnia 2013 r. **na łączną kwotę 6.546.945,00 złotych. Z podejrzeniem oszustwa podatkowego na tak dużą skalę,** wiąże się wręcz obowiązek zawiadomienia o tym podejrzeniu organów powołanych do ścigania przestępstw, ale i również obowiązek organów prowadzących postępowanie karnoskarbowe do wszczęcia postępowania i doprowadzenia do ewentualnego wykrycia i ukarania sprawców przestępstwa.

Czy uchwały NSA nie stosujemy do potencjalnych wysokich uszczupień?

I FSK 1171/22 – kiedy przypadek „wątpliwy”?

NSA: „Gdyby sąd pierwszej instancji wziął pod uwagę powyższe okoliczności powinien stwierdzić, że w przedmiotowej sprawie nie miał miejsca przypadek "wątpliwy"- o którym mowa w uchwale”.

Czy to na pewno nie jest przypadek wątpliwy?

Uchwała NSA: W przypadkach wątpliwych, w szczególności wówczas gdy moment wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jest bliski dacie przedawnienia zobowiązania podatkowego, wyjaśnienie tej kwestii powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji podatkowej, stosownie do art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej.

I FSK 1171/22 – KKS w celu zawieszenia?

NSA: „Wszczęcie postępowania karnoskarbowego przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego samo w sobie nie jest naganne i niewłaściwie, a wręcz jest obowiązkiem organów postępowania karnego gdy istnieją ku temu przesłanki. Organy podatkowe w tej sytuacji **powinny dokonać przewidzianych prawem formalności celem skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, niedopuszczenia do jego przedawnienia.**

Czy naprawdę celem wszczęcia postępowania KKS ma być skuteczne zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego?

Czy to nie jest właśnie instrumentalny KKS?!

I FSK 1174/23 – czego dotyczy sprawa?

- Zawyżenie podatku naliczonego – **brak dochowania należytej staranności** – obrót telefonami.
- Określenie zobowiązania podatkowego w VAT za **marzec-lipiec 2015 r.** (**przedawnienie – koniec 2020 r.**)
- Decyzja organu I instancji – **17 listopada 2021 r.**; decyzja organu II instancji – **24 czerwca 2022 r.**
- Objęcie czynów osób reprezentujących spółkę postępowaniem KKS prowadzonym przez Prokuratora Prokuratury Regionalnej we Wrocławiu – **7 października 2020 r.**
- Zawiadomienie podatnika i pełnomocnika – **24 i 30 listopada 2020 r.**
- Postępowanie KKS w toku. **Nie wydano postanowienia o przedstawieniu zarzutów w związku z działalnością spółki. Nie jest wiadome na ile postępowanie KKS rzeczywiście dotyczy transakcji spółki.**

Instrumentalny KKS?

I FSK 1174/23 – uchwała nie dotyczy KKS prokuratora

NSA: „Uwag zawartych w powyższej uchwale nie można odnosić do działań prokuratury. Jest to podstawowy organ postępowania przygotowawczego. Sąd administracyjny, a tym bardziej organ podatkowy **nie ma uprawnień do oceny legalności i celowości** działań tego organu postępowania karnego. (...) decyzje procesowe podejmowane przez prokuratora nie mogą być podważane, czy też weryfikowane przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego, czy też przez sąd administracyjny.

NSA: Wyżej wspomniana uchwała dotyczyła **nadużycia prawa przez organ podatkowy**, który w sposób instrumentalny, celem wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, inicjuje postępowanie karno-skarbowe.

- Czy w ramach badania instrumentalnego KKS sąd ocenia legalność wszczęcia KKS albo weryfikuje zasadność działań organów KKS?
- Czy na pewno należy ograniczać to do wszczęcia KKS przez organy podatkowe?

I FSK 1174/23 – a prawo do sądu?

- I. Przepisy nie przewidują drogi sądowej w celu dokonania oceny, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego było zgodne z prawem. Na postanowienie o wszczęciu nie służy zażalenie. **Dotyczy to również postanowienia prokuratora.**
- II. Powstaje nowy obszar nie objęty kontrolą sądową, a dotyczący instytucji należącej niewątpliwie do materialnego prawa podatkowego. **Godzi to w konstytucyjne prawo do sądu.**
- III. Jedynym przepisem, który wiąże sądy administracyjne rozstrzygnięciami ze sfery prawa karnego jest art. 11 PPSA.
- IV. Sądy administracyjne nie mogą przyjmować domniemania legalności materiałów pochodzących od prokuratora.
- V. Praktyka zawiadamiania prokuratorów przez organy podatkowe.

Dzień bez propozycji zmian w art. 70 OP to dzień stracony

„ Ministerstwo Rozwoju i Technologii chce wprowadzić istotne i od dawna oczekiwane przez przedsiębiorców zmiany w ordynacji podatkowej. Chodzi o uchylenie art. 70 par. 6 pkt 1, czyli

Prawo.pl, 9 kwietnia 2024 r.

„ Zniknie broń atomowa przeciwko podatnikom. Znamy plany Ministerstwa Finansów

Nie będzie oskarżania podatników o przestępstwa tylko po to, by wydobyć z nich zaległe podatki. Ministerstwo Finansów zapowiada usunięcie kontrowersyjnego przepisu, który na to pozwala.

Rzeczpospolita, 20 grudnia 2024 r.

„ Samo wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie zablokuje przedawnienia podatku, jednak wystarczy, że organ postawi podatnikowi zarzuty, a natychmiast **dojdzie do wydłużenia terminu przedawnienia o pięć lat**

DGP, 7 stycznia 2025 r.

„ Z powodu rywalizacji resortów rozwoju oraz finansów o reformę związaną z przedawnieniem podatków w rządzie utknął projekt deregulacji prawa.

Puls biznesu, 12 stycznia 2025 r.

„ MF zapowiada zmiany w prawie podatkowym

Proponujemy, aby wszczęcie postępowania związanego z podejrzeniem popełnienia wykroczenia skarbowego i przestępstwa skarbowego nie wpływało co do zasady na termin przedawnienia podatku. Wyjątkiem będą najpoważniejsze przestępstwa, ściśle wyliczone w ustawie.

Prawo.pl, 11 lutego 2025 r.

Jakie jest *ratio legis* tego przepisu? (1/2)

„(...) celem przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 OP jest danie organowi podatkowemu dodatkowego czasu, albowiem możliwe są do pozyskania w trybie czynności wykonywanych w postępowaniu karnym skarbowym takie dowody, które będą konieczne do wykorzystania w postępowaniu podatkowym (kontrolnym), gdyż wpłyną one na wynik sprawy podatkowej. Wyłącznie takiemu celowi służy instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – temu mianowicie, że istnieje prawdopodobieństwo, iż organ podatkowy uzyska jakiś jeszcze materiał dowodowy, którego nie udało mu się wcześniej zgromadzić i który przyczyni się do prawidłowego wyjaśnienia podatkowego stanu faktycznego oraz wskazania jego właściwej kwalifikacji podatkowoprawnej. **Zawieszenie podatkowego biegu terminu przedawnienia ma sens o tyle, że można z innego postępowania uzyskać informacje wpływające na sprawę podatkową. Żadne inne *ratio legis* nie stoi u podstaw konstrukcji z art. 70 § 6 pkt 1 OP (por. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, LEX/el.).**

**Wyrok WSA we Wrocławiu z 22.07.2019 r. sygn. akt I SA/Wr 366/19
(prawomocny)**

Jakie jest *ratio legis* tego przepisu? (2/2)

Uzasadnienie – Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw - druk nr 414 – 2002

Wszczęcie procesu cywilnego przerywa bieg przedawnienia roszczenia (art.123 K.c.). Postępowanie dotyczące należności celnych powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia (art.230 par. 5 i 6 Kodeksu celnego).

Analogicznie do tych niekwestionowanych rozwiązań, proponuje się (...) wprowadzenie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na okres prowadzenia postępowania podatkowego oraz postępowania przed sądem administracyjnym, a także postępowania karnego i karnego-skarbowego.

Komisja nadzwyczajna do rozpatrzenia projektu – 24 lipca 2002 r.

Podsekretarz MF: „Nie chodzi absolutnie o opieszałość pracowników urzędów podatkowych, bo kwestię tę wiąże się z postępowaniem karnym, postępowaniem o przestępstwo karne lub wykroczenie skarbowe oraz z postępowaniem przed sądem administracyjnym. Chodzi zatem o długotrwałość postępowania przez organy kontroli decyzji administracyjnych, a nie kontroli w sensie kontrolowania podatnika. Używając potocznego powiedzenia, że kij ma dwa końce, **chciałabym zwrócić uwagę na źródło tego przepisu. Otóż zdarza się czasami, że ze względu na długość postępowania przed sądem administracyjnym podatnik traci należne mu prawa. Jeśli zapada wyrok, to po okresie przedawnienia nie ma żadnych podstaw do wydania decyzji, na mocy której można by podatnikowi dokonać zwrotu należnych mu pieniędzy. Takie sytuacje się zdarzają i jesteśmy wobec nich bezradni. (...) Ten przepis taką właśnie miał intencję, żeby podatnik nie znalazł się w takiej sytuacji**”.

Na koniec powrót do praskiego Golema...



Dziękuję za uwagę!



Jakub Warnieło
(+48) 600 816 431
Jakub.warnielo@mddp.pl

