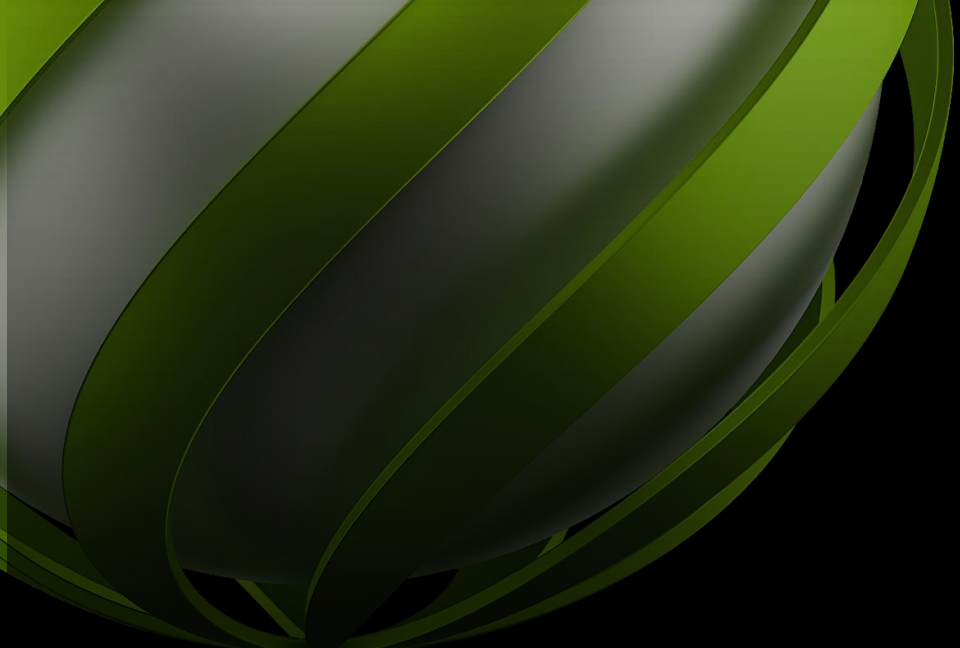




Związek podejrzenia popełnienia
przestępstwa z niewykonaniem
zobowiązania podatkowego



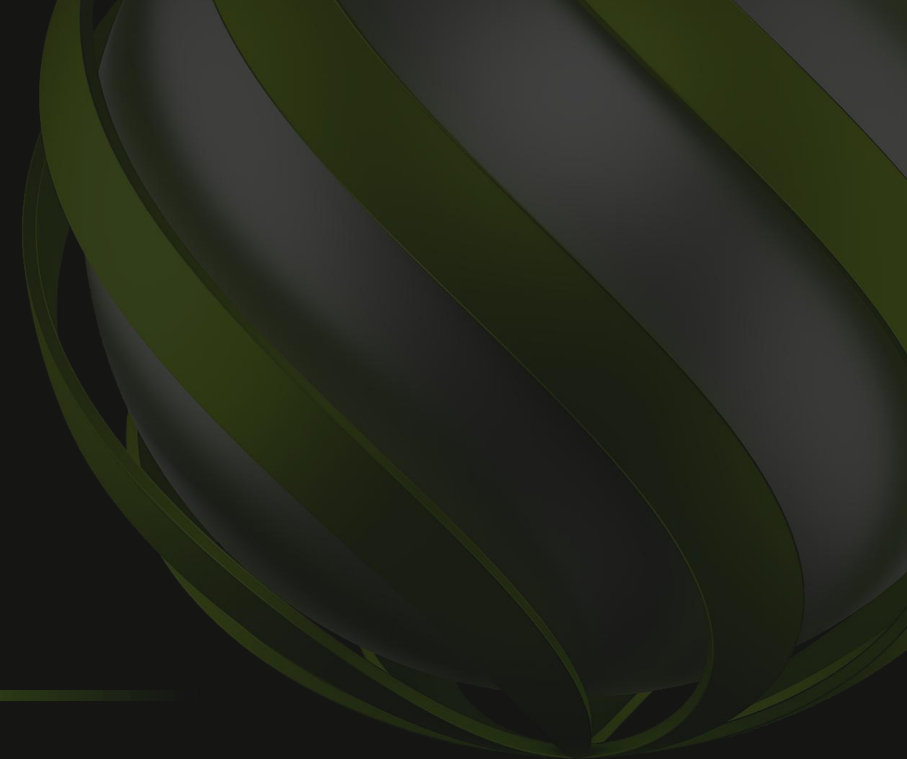
Agenda

Związek podejrzenia popełnienia przestępstwa z niewykonaniem zobowiązania podatkowego

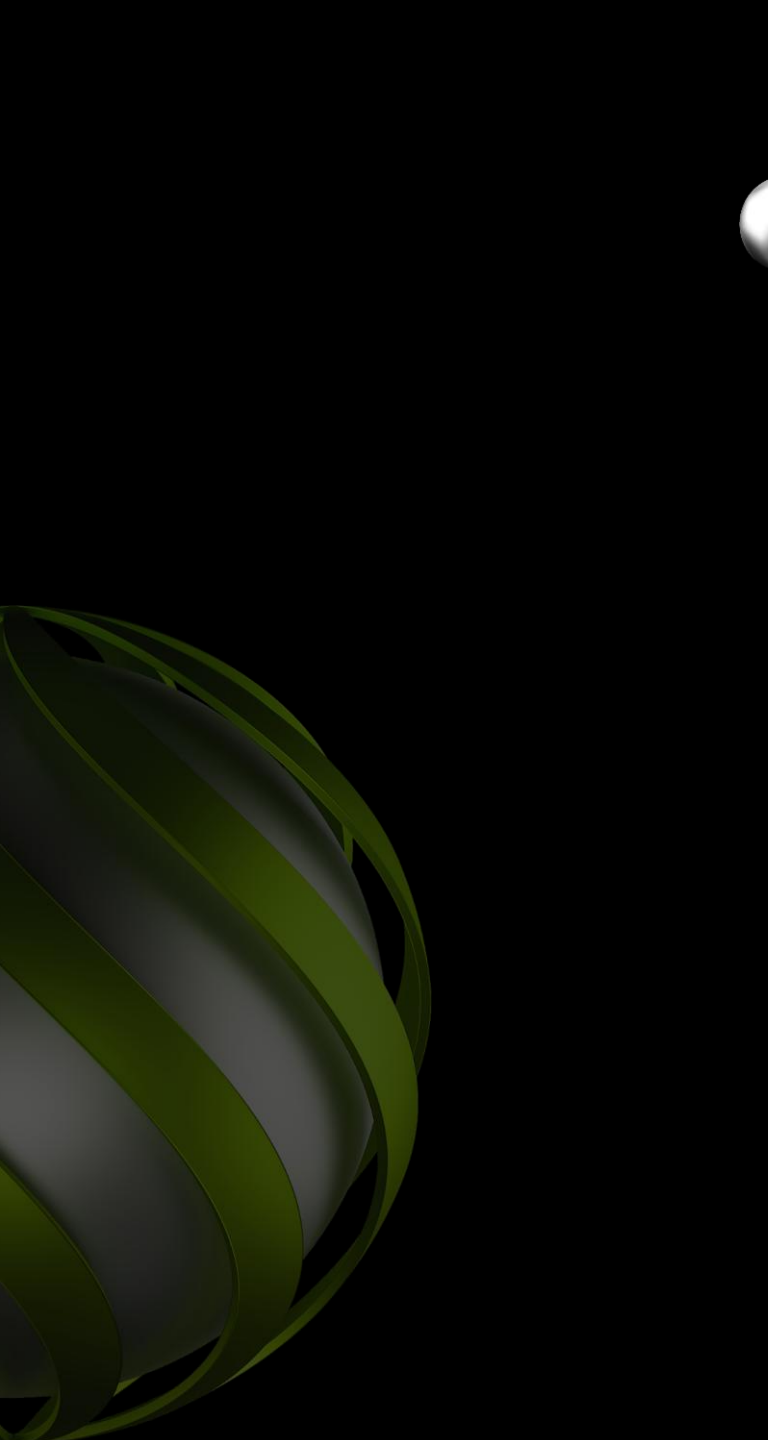
- **Przepisy**
- **Wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2024 r., sygn. akt I FSK 624/24**
- **Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 listopada 2024 r., sygn. akt I SA/Wr 137/24**
- **Istota problemu (okoliczności relewantne dla oceny związku)**

01

Przepisy



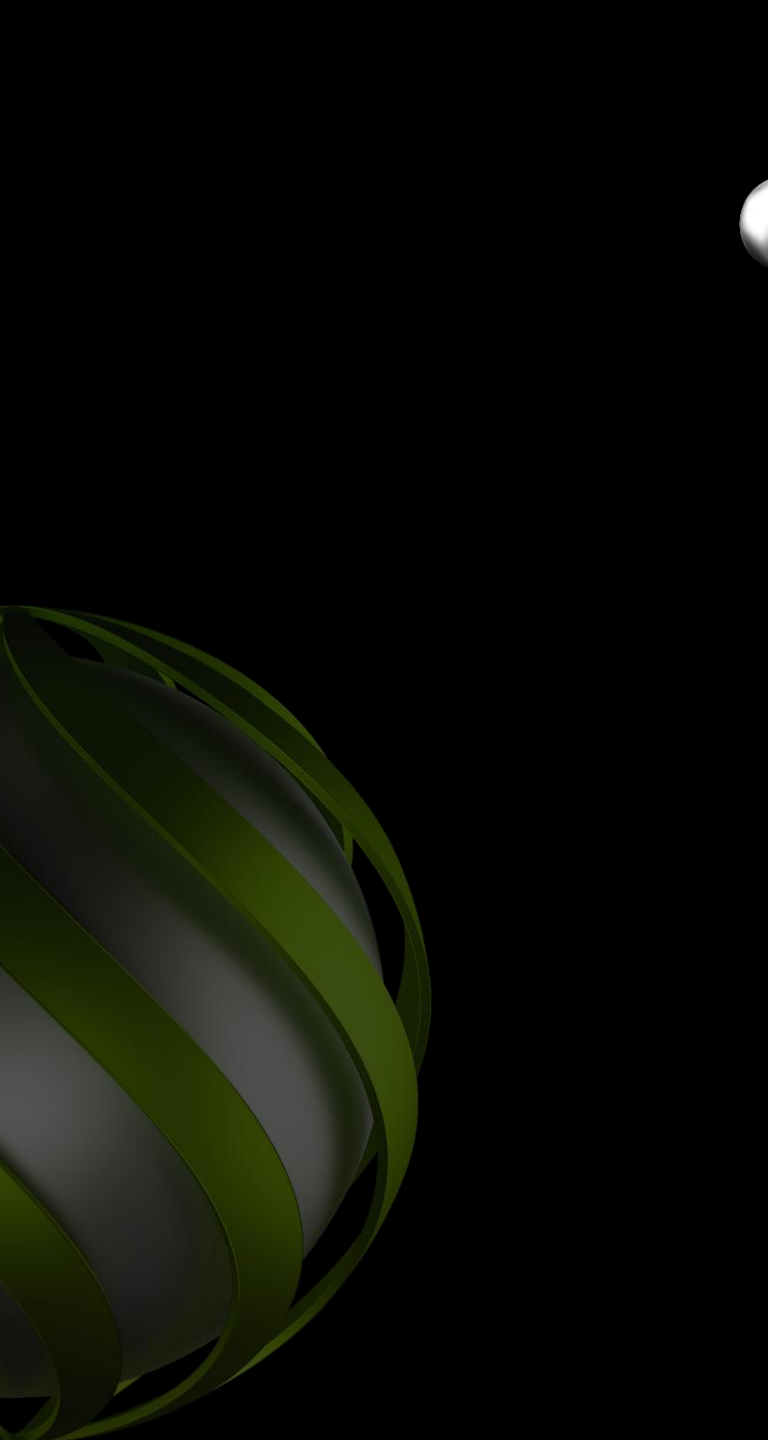
Ordynacja podatkowa



Art. 70 § 6 pkt 1

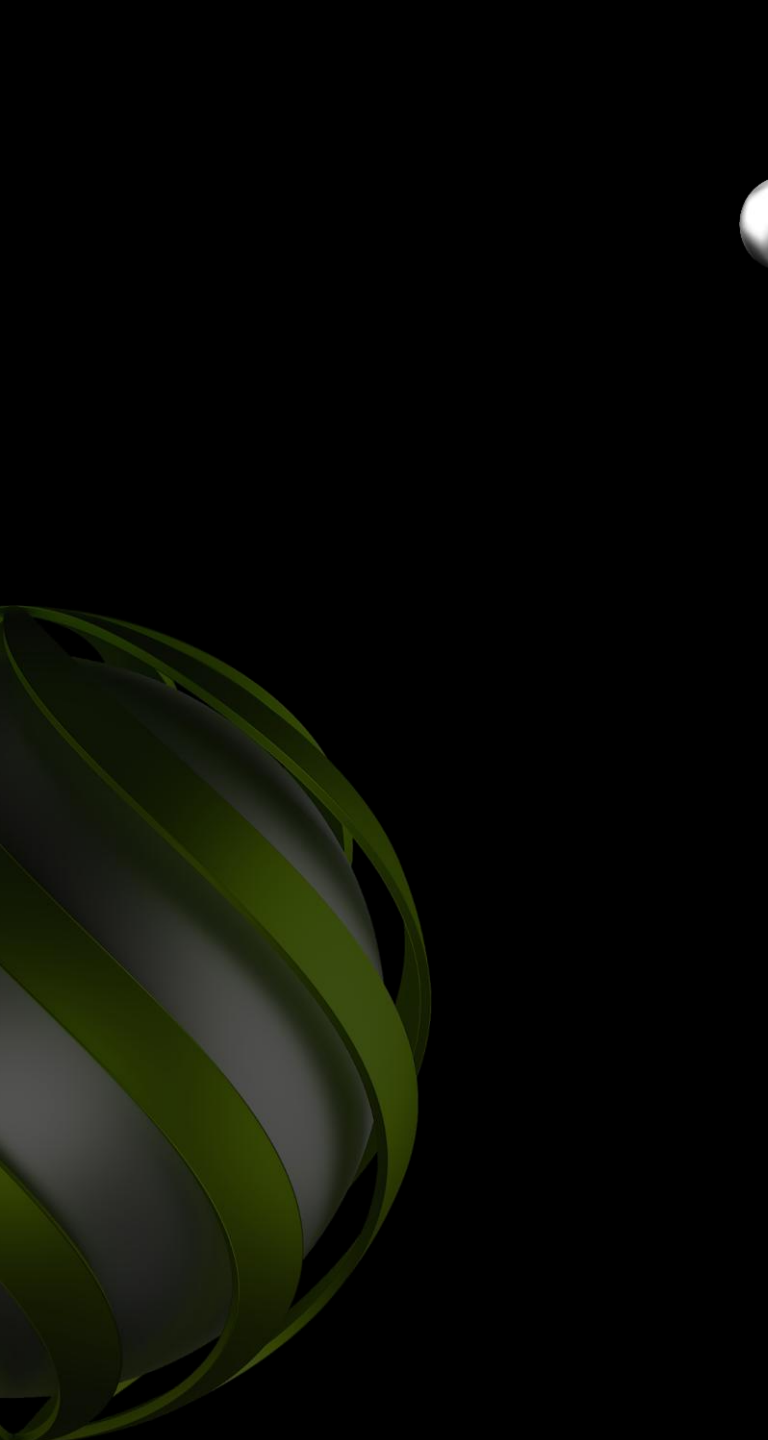
Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: **wszczęcia postępowania** w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli **podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania**

Ordynacja podatkowa



Art. 70c.

Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, **zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 i 1a, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.**



Kodeks karny skarbowy

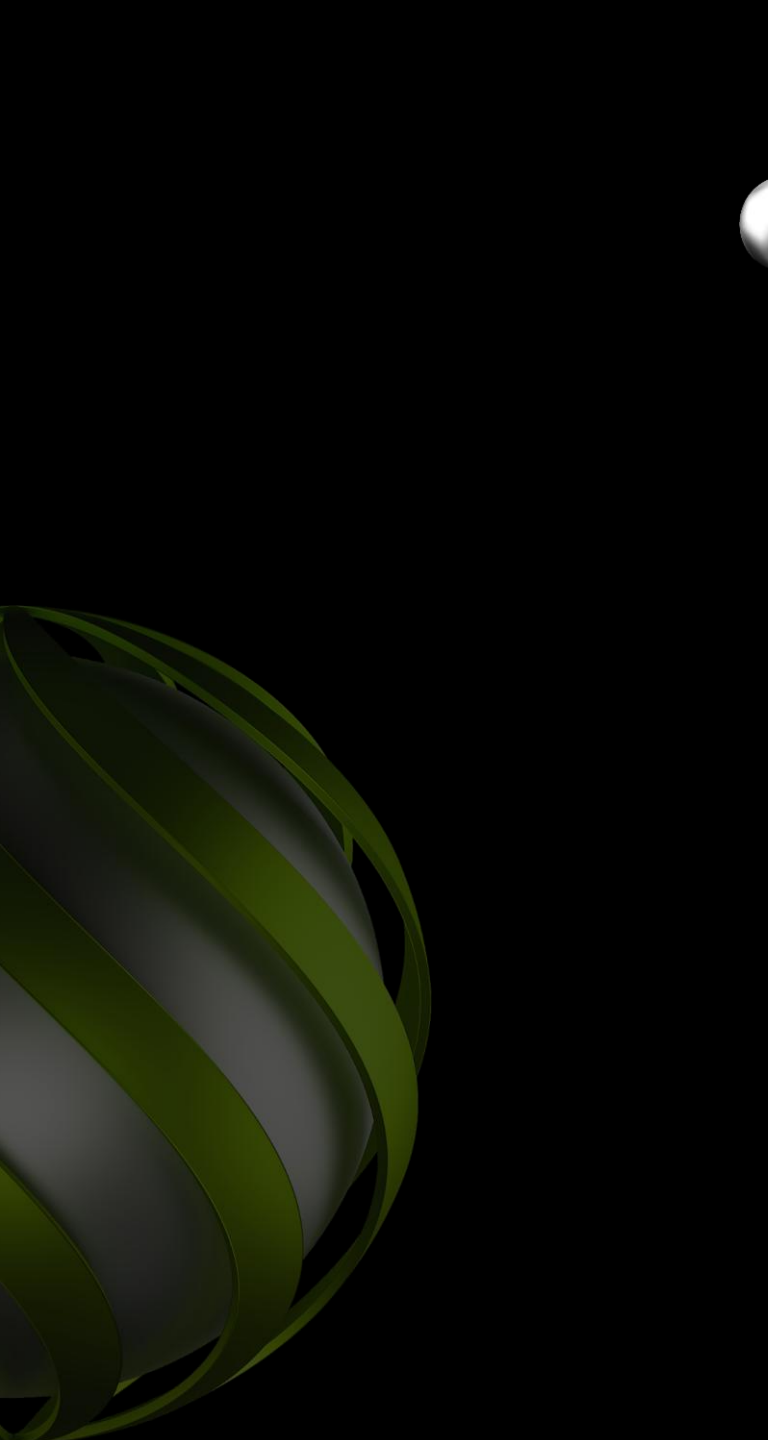
Art. 134

§ 1a Organy, o których mowa w § 1, informują o wszczęciu i prawomocnym zakończeniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe właściwe organy podatkowe lub celne, **jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego lub powstaniem długu celnego.**

Art. 134a

§ 1 Prokurator prowadzi postępowanie przygotowawcze, jeżeli przepis ustawy tak stanowi.

§ 2 Przepis art. 134 § 1a stosuje się odpowiednio



Kodeks postępowania karnego

Art. 303. [Wszczęcie śledztwa]

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

Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 kwietnia 2016 r. Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury

§ 106. [Czyny objęte śledztwem lub dochodzeniem]

Śledztwo lub dochodzenie wszczęte w sprawie prowadzi się w stosunku do **wszystkich czynów ujawnionych w jego toku.**

§ 107. [Czyny objęte jednym postępowaniem przygotowawczym]

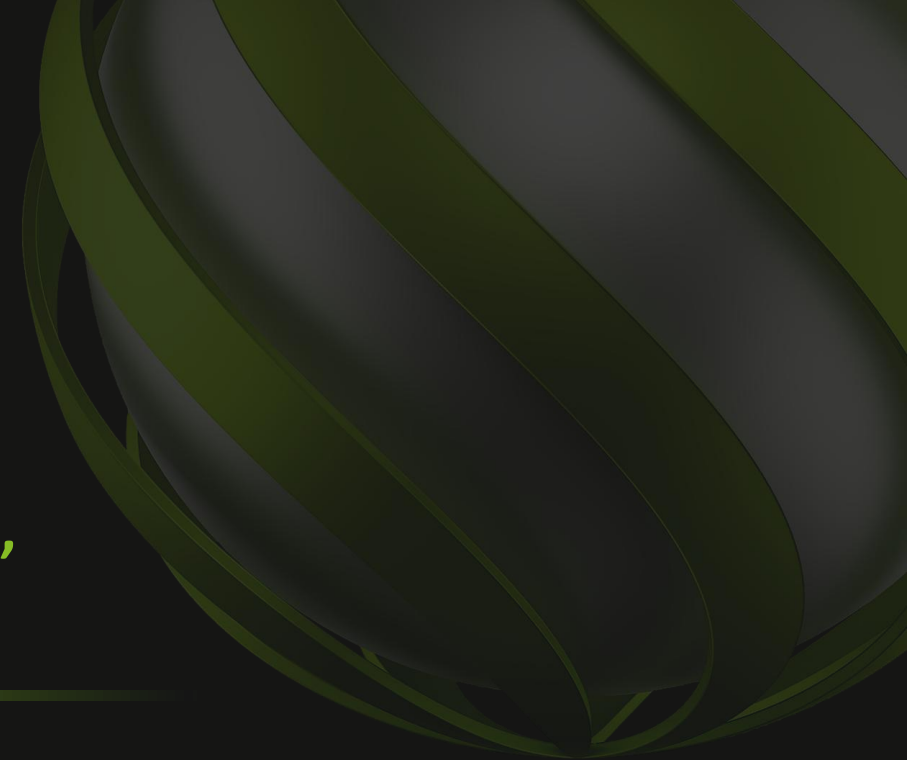
Jednym postępowaniem przygotowawczym obejmuje się wszystkie czyny pozostające w związku podmiotowym lub przedmiotowym z czynem stanowiącym podstawę jego wszczęcia, chyba że zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 34 § 3 k.p.k.

Art. 34. KPK [łączność przedmiotowa]

§ 3 Jeżeli zachodzą okoliczności utrudniające łączne rozpoznanie spraw, o których mowa w § 1 i 2, można wyłączyć i odrębnie rozpoznać sprawę poszczególnych osób lub o poszczególne czyny; sprawa wyłączona podlega rozpoznaniu przez sąd właściwy według zasad ogólnych.

02

**Wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2024 r.,
sygn. akt I FSK 624/24**



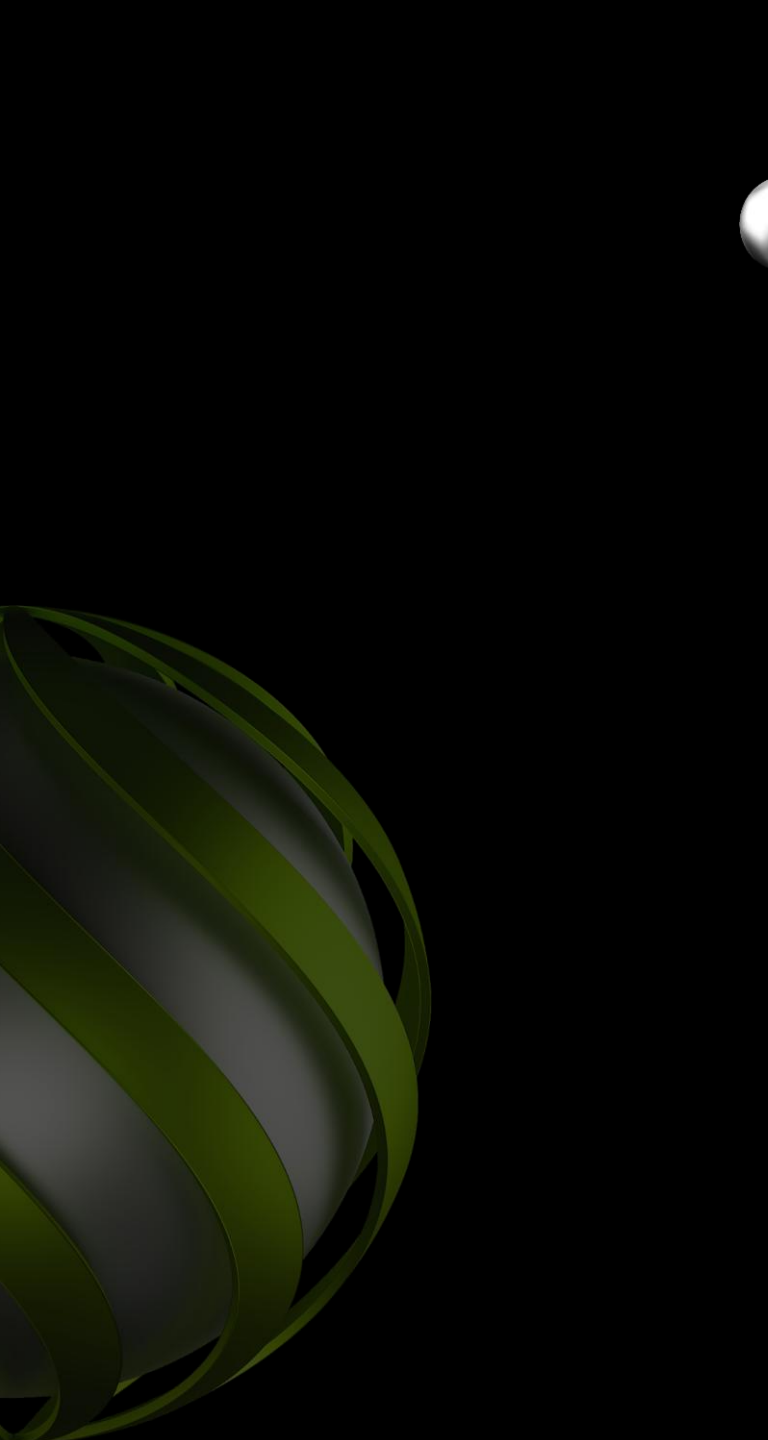
Stan faktyczny

Sporne zobowiązanie podatkowe: **VAT za październik 2012 r.**

- 24.10.2013 - wszczęciu postępowania przygotowawczego (AKC)
- 17.11.2015 – przedstawieniu zarzutów (AKC)
- 15.12.2016 – zmiana zarzutów
- 11.09.2017 – pismo prokuratura informujące US o prowadzeniu śledztwa (AKC i VAT)
- 11.10.2017 – zawiadomienie w trybie art. 70c o.p. (VAT)
- 31.12.2017 – **upływ standardowego terminu przedawnienia**
- 27.07.2020 r. - ogłoszenie podatnikowi zmienionego postanowienia o przedstawieniu zarzutów (VAT)

Ocena prawna

- *Moment zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. został bowiem w tym przepisie jednoznacznie wskazany. Jest nim mianowicie dzień wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. To więc **podejrzenie popełnienia czynu zabronionego, odzwierciedlone w treści czynności wszczęcia postępowania w sprawie (a więc najczęściej w treści postanowienia o jego wszczęciu), determinuje odpowiedź na pytanie, czy przedmiot tego postępowania związany jest z danym zobowiązaniem podatkowym konkretnego podatnika.***
- *Błędne poinformowanie podatnika o tej okoliczności przez organ podatkowy, choćby działający w tym względzie w dobrej wierze lecz na podstawie uzyskanych przez siebie niezetelnych informacji, powoduje niewykonanie dyspozycji z art. 70c o.p., co tym samym nie implikuje ziszczenia się skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.*



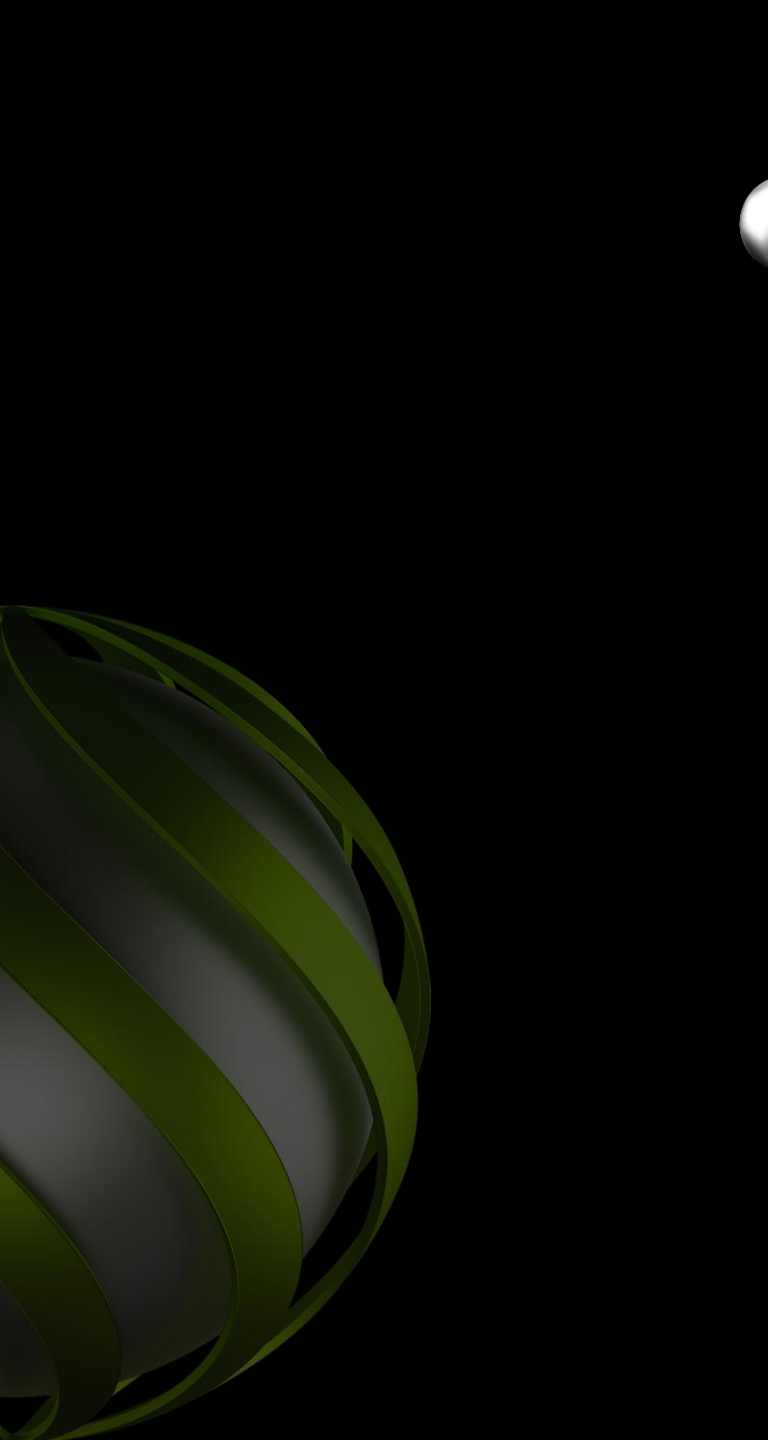
Ocena prawna

- *Fakt, iż w toku postępowania karnego skarbowego rozszerzono jego przedmiot o kolejne okoliczności związane z niewykonaniem danego zobowiązania podatkowego konkretnego podatnika, nakazuje organowi podatkowemu poinformować tego podatnika o zajściu tej okoliczności, a tym samym o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania na zasadzie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. Przepisy te jasno wskazują, iż obowiązek poinformowania podatnika o tej okoliczności spoczywa na organie podatkowym.*
- *Co więcej, w sytuacji rozszerzenia przedmiotu postępowania w sprawie karnej skarbowej o okoliczności związane z niewykonaniem zobowiązania podatkowego nieobjętego dotychczasowym przedmiotem tego postępowania, dla wywołania skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia, **organ podatkowy zobowiązany jest do poinformowania podatnika o tych okolicznościach przed upływem terminu tego przedawnienia.***

03

**Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21
listopada 2024 r., sygn. akt I SA/Wr 137/24**





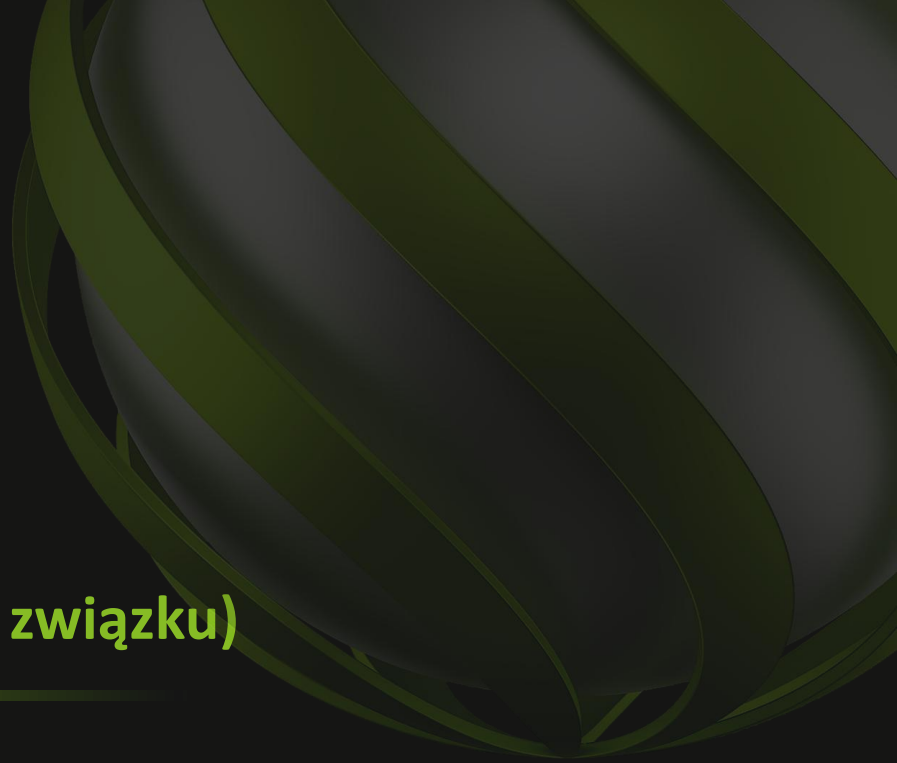
Stan faktyczny

Sporne zobowiązanie podatkowe (**VAT za I-IV kw. 2014 r.**)

- 17.03.2015 - postanowienie o wszczęciu postępowania przygotowawczego ws. „prania brudnych pieniędzy” i wyłudzenia VAT przez reprezentantów spółki A (która nie była kontrahentem podatnika);
- 12.01.2018 r. - ogłoszenie prezesowi podatnika postanowienia o przedstawieniu zarzutów dot. VAT
- 6.08.2018 r. – zawiadomienie w trybie art. 70c o.p. ze wskazaniem na datę zawieszenia: 17.03.2015)

Ocena prawna

- Zdaniem Sądu (...) stanowisko DIAS stoi w pierwszej kolejności w oczywistej sprzeczności z przywołanym poglądem o **istotności daty – momentu wszczęcia postępowania karnoskarbowego, a więc momentu zaistnienia związku tego postępowania z niewykonaniem zobowiązania podatnika** i stanowi naruszenie art. 70 § 6 pkt 1, w związku z art. 70c o.p. DIAS uznaje, że dla zaistnienia przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wystarczającym jest wszczęcie postępowania karnoskarbowego niezwiązanego z konkretnymi zobowiązaniami konkretnego podatnika i powiadomienie go o tym w trybie art. 70c o.p. ze wskazaniem daty wszczęcia takiego postępowania jako daty zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a następnie sanowanie tej wadliwości poprzez pojawienie się zdarzeń w postaci, czy to wyjaśnień prokuratora, czy to rozszerzania śledztwa/dochodzenia, czy to przedstawienia/rozszerzenia zarzutów, w następstwie których - zdaniem DIAS nie jest wymagane już wskazania na te okoliczności – występujące później niż w dacie wszczęcia abstrakcyjnego dla podatnika postępowania karnego skarbowego i wystosowanie prawidłowego zawiadomienia z art. 70c o.p.
- **treść wspomnianego zawiadomienie nie wypełnia standardów konstytucyjnych** - zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa wyrażona w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, nie wypełnia roli informacyjno-gwarancyjnej, na którą wskazywano w wyroku Trybunału Konstytucyjnego o sygn. P 30/11 i uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego o sygn. akt I FPS 1/18, narusza zasady o.p.: legalizmu z art. 120 o.p., zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych z art. 121 o.p., zasadę przekonywania z art. 124 o.p. - nie zawiera minimalnej treści, na którą wskazywał w powołanej uchwale Naczelny Sąd Administracyjny, wskazując błędną datę wystąpienia przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. i wprowadzając w tym zakresie w błąd Skarżącą, jak również wprowadzając w błąd w zakresie daty zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań Spółki (...)



04

Istota problemu
(okoliczności relewantne dla oceny związku)



MOMENT WSZCZĘCIA POSTĘPOWANIA KARNEGO

Związek pomiędzy wszczętym postępowaniem, a zobowiązaniem podatkowym dowodzony może być wyłącznie na podstawie okoliczności z momentu wszczęcia postępowania przygotowawczego.

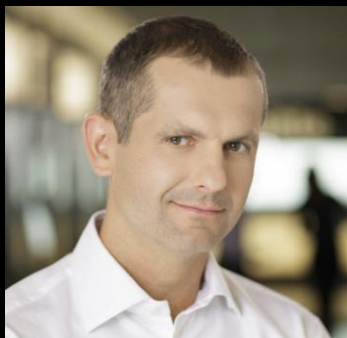


MODYFIKACJA ZAKRESU POSTĘPOWANIA KARNEGO

Związek pomiędzy wszczętym postępowaniem, a zobowiązaniem podatkowym dowodzony może być na podstawie późniejszych czynności dokonanych w toku postępowania przygotowawczego.

Skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia:

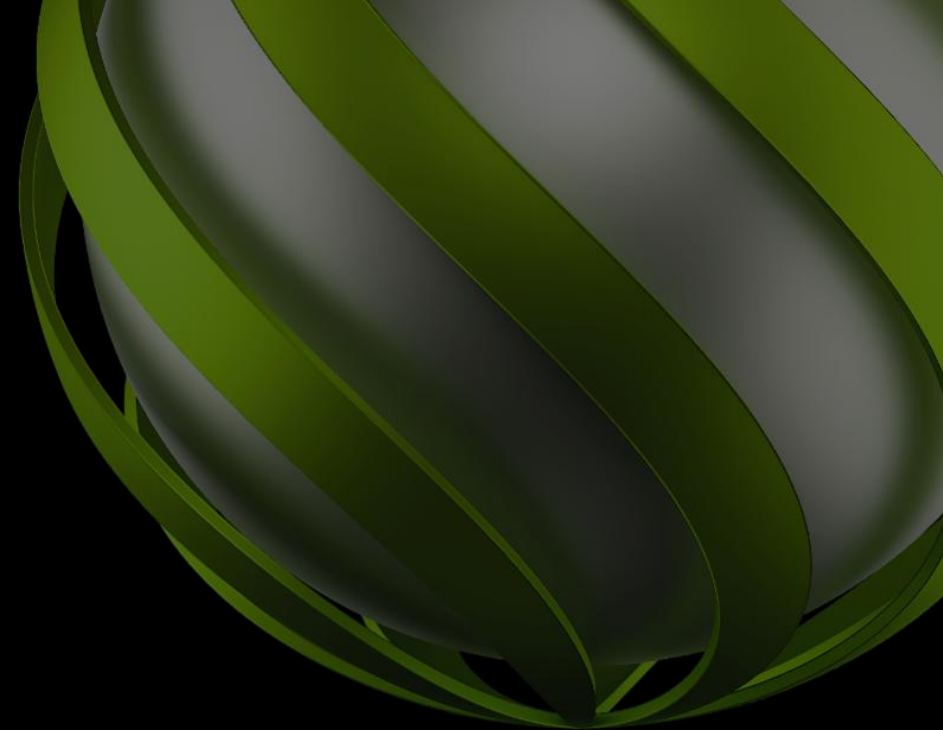
- od daty wszczęcia postępowania karnego;
- od daty objęcia śledztwem czynu wykazującego związek z niewykonaniem (spornego) zobowiązania podatkowego.



Marek Gizicki

Partner

Deloitte Legal



Nazwa Deloitte odnosi się do jednej lub kilku jednostek Deloitte Touche Tohmatsu Limited, („DTTL”) i jej firm członkowskich oraz ich jednostek stowarzyszonych (zwanym łącznie „organizacją Deloitte”). DTTL (zwana również „Deloitte Global”), jej firmy członkowskie i podmioty z nimi powiązane są prawnie odrębnymi, niezależnymi podmiotami, które nie mogą podejmować decyzji ani zobowiązań za inne podmioty wobec osób trzecich. DTTL, jej firmy członkowskie i podmioty z nimi powiązane ponoszą odpowiedzialność wyłącznie za własne działania i zaniechania, a nie za działania i zaniechania innych firm członkowskich. DTTL nie świadczy usług na rzecz klientów. Więcej informacji można znaleźć na stronie: www.deloitte.com/about.

Deloitte Legal, Gizicki i Wspólnicy sp.k. jest kancelarią prawną Deloitte, działającą pod marką Deloitte Legal w Polsce. Deloitte Legal jest marką kancelarii prawnych, prowadzących działalność w ramach firm członkowskich DTTL, podmiotów z nimi stowarzyszonych lub powiązanych, świadczących usługi prawne. Charakter tych powiązań i zasady świadczenia usług prawnych zależą od systemu prawnego, w którym prowadzą one działalność, co ma na celu zapewnienie zgodności z przepisami i regulacjami, dotyczącymi wykonywania zawodu, obowiązującymi w poszczególnych krajach. Każda firma, działająca pod marką Deloitte Legal, stanowi odrębny i niezależny podmiot prawny i nie może nakładać zobowiązań na inne firmy, działające pod tą marką. Każda z nich ponosi odpowiedzialność wyłącznie za własne działania i zaniechania, nie ponosi natomiast odpowiedzialności za działania i zaniechania innych kancelarii prawnych. Ze względów prawnych, regulacyjnych oraz innej natury nie wszystkie firmy członkowskie, podmioty z nimi stowarzyszone lub powiązane świadczą usługi prawne lub są kojarzone z obsługą prawną, prowadzoną pod marką Deloitte Legal.

W Polsce usługi na rzecz klientów świadczą: Deloitte Advisory spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k., Deloitte Poland sp. z o.o., Deloitte Assurance Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k. (dawniej: „Deloitte Assurance sp. z o.o.”), Deloitte Assurance Polska sp. z o.o., Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy sp.k., Deloitte PP sp. z o.o., Deloitte Advisory sp. z o.o., Deloitte Consulting S.A., Deloitte Legal, Gizicki i Wspólnicy sp. k., Deloitte Digital sp. z o.o., Deloitte CE Business Services sp. z o.o., Deloitte CE Business Delivery Solutions sp. z o.o., Deloitte UA sp. z o.o., Deloitte Digital BPO sp. z o.o. (wspólnie określane mianem „Deloitte Polska”), będące jednostkami powiązanymi z Deloitte Central Europe Holdings Limited. Deloitte Polska jest jedną z wiodących firm doradczych w kraju, świadczącą usługi profesjonalne w obszarach: audytu, doradztwa podatkowego, konsultingu, zarządzania ryzykiem, doradztwa finansowego oraz prawnego za pośrednictwem ponad 4600 profesjonalistów z Polski i zagranicy. Więcej informacji o Deloitte Polska: www.deloitte.com/pl/onas

Powyższa publikacja zawiera jedynie informacje natury ogólnej. Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL”), globalna sieć jej firm członkowskich oraz jednostek z nimi powiązanych (zwanym łącznie „organizacją Deloitte”) nie świadczą za jej pośrednictwem profesjonalnych usług ani nie udzielają profesjonalnych porad. Przed podjęciem jakichkolwiek decyzji lub działań, które mogą mieć wpływ na finanse lub działalność firmy, należy skorzystać z porady specjalisty.

Nie składamy żadnych oświadczeń, nie udzielamy gwarancji ani nie podejmujemy zobowiązań (jawnych ani dorozumianych) dotyczących dokładności i kompletności informacji zawartych w niniejszej publikacji. DTTL, jej firmy członkowskie, podmioty z nimi powiązane, ich pracownicy oraz agenci nie ponoszą odpowiedzialności za straty lub szkody, wynikające bezpośrednio lub pośrednio z wykorzystania niniejszej publikacji. DTTL i jej firmy członkowskie oraz podmioty z nimi powiązane stanowią oddzielne i niezależne podmioty prawne.

© 2025. Wszelkich informacji udziela Deloitte Polska.