

- **Związek przestępstwa z niewykonaniem zobowiązania podatkowego - adw. Marek Gizicki (Deloitte Legal)**

Wyrok NSA z 8 stycznia 2024 r., I FSK 624/24

Poinformowanie podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie karnej skarbowej związanej z niewykonaniem przez niego określonego zobowiązania podatkowego, dokonane na podstawie nierzetelnej w tym względzie informacji pozyskanej przez organ podatkowy, a wprowadzającej organ ten w błąd polegający na tym, że wbrew tej informacji przedmiot wszczętego postępowania w sprawie karnej skarbowej w rzeczywistości nie dotyczył tego zobowiązania, nie wywołuje materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu jego przedawnienia w rozumieniu art. 70c w związku z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.). 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.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. wymaga zatem – dla ziszczenia się skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – poinformowania podatnika o związku zachodzącym między wszczętym postępowaniem w sprawie karnej skarbowej a niewykonanym zobowiązaniem podatkowym tego podatnika. Z konstrukcji tej płynie oczywisty więc wniosek, iż organ zawiadamiając podatnika w trybie art. 70c o.p. zobowiązany jest wskazać przedmiot danego zobowiązania podatkowego, jeśli postępowanie w sprawie karnej skarbowej dotyczy jego niewykonania. Uchybienie organu w tym przedmiocie, nie doprowadzi do ziszczenia się materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. Jeśli więc postępowanie w sprawie karnej skarbowej wszczęte zostało na podstawie uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego związanego z danym zobowiązaniem podatkowym, a organ informuje podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia innego zobowiązania bądź nie informuje podatnika o tej okoliczności przed upływem tego terminu, skutek w postaci zawieszenia tego biegu w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., nie powstaje.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy, należało wskazać, że Prokuratura Regionalna w L. Wydział [...] Do Spraw Przestępczości Zorganizowanej, pismem z 11 września 2017 r. (akta administracyjne - tom IV – k. 11) poinformowała Naczelnika Urzędu Skarbowego L. [...] o śledztwie (prowadzonym pod sygnaturą [...]) w sprawie działalności zorganizowanej grupy przestępczej, mającej na celu dokonywanie uszczupień należności publicznoprawnych w podatku akcyzowym, podatku od towarów i usług i podatku dochodowym na szkodę Skarbu Państwa w związku z wykorzystywaniem działalności gospodarczej prowadzonej przez różne podmioty, polegającej na sprowadzeniu na polski obszar celny z krajów Unii Europejskiej samochodów osobowych zgłoszonych do rejestracji na terenie Polski, także przy wykorzystaniu nierzetelnych dokumentów, jako pojazdy specjalne, wbrew ich rzeczywistemu przeznaczeniu. Do podmiotów gospodarczych wykorzystywanych do popełniania w okresie co najmniej od stycznia 2011 r. do października 2014 r. w L. i innych miejscowościach na terenie kraju, przestępstw i przestępstw skarbowych związanych z niewykonaniem zobowiązań podatkowych wynikających z obowiązków podatkowych związanych z podatkiem dochodowym i podatkiem od towarów i usług, należał między innymi Skarżący prowadzący działalność gospodarczą pod firmą A.P.R. Na tej też podstawie Naczelnik Urzędu Skarbowego L. [...] pismem z 27 września 2017 r. (tom IV, k. 13) poinformował Skarżącego o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowym od osób fizycznych za okresy między

innymi od stycznia do grudnia 2012 r. w związku z wszczęciem w dniu 24 października 2013 r. postępowania w sprawie karnej skarbowej. Zawiadomienie to zostało doręczone stronie w dniu 11 października 2017 r.

Tymczasem Sąd pierwszej instancji trafnie wskazał, iż znajdujące się w aktach postanowienie z 24 października 2013 r. o wszczęciu śledztwa dotyczyło uszczuplenia należności publicznoprawnych dużej wartości w postaci podatku akcyzowego. Nie odnosiło się ono natomiast do podatku od towarów i usług czy podatku dochodowego od osób fizycznych. Zostało ono doręczone organowi fiskalnemu w dniu 16 lipca 2020 r. (tom IV, k. 92) w odpowiedzi na skierowane przez organ wnioski do prokuratury z 22 kwietnia 2020 r. (tom IV, k. 81) oraz z 25 lutego 2020 r. (tom IV, k. 79) o doręczenie odpisu postanowienia o wszczęciu śledztwa. Następnie dopiero w dniu 27 sierpnia 2020 r. (tom IV, k. 101) prokurator przekazał organowi postanowienie z 27 lipca 2020 r. o zmianie i uzupełnieniu zarzutów, w którym to pojawiły się zarzuty dotyczące uszczuplenia oraz narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnych w podatku od towarów i usług.

(...) Prokuratura Regionalna w L. poinformowała, że oprócz postanowienia o wszczęciu śledztwa z 24 października 2013 r., prokuratura nie wydała innego postanowienia o wszczęciu śledztwa. Wyjaśniła również, że czynności prowadzone w ramach tego śledztwa pozwoliły na ujawnienia dalszych czynów, co z kolei znalazło odzwierciedlenie w postawionych Skarżącemu zarzutach.

Okoliczność ta słusznie nakazała Sądowi pierwszej instancji do poddania w wątpliwość skuteczności poinformowania Podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie karnej skarbowej związanej z niewykonaniem przez niego obowiązku w podatku od towarów i usług, albowiem jak się okazało, postanowienie o wszczęciu śledztwa w rzeczywistości odnosiło się wyłącznie do zobowiązania wynikającego z podatku akcyzowego, zaś postanowienie, w którym pojawiły się zarzuty dotyczące podatku od towarów i usług, wydano dopiero dnia 27 lipca 2020 r., a więc po upływie terminu przedawnienia zobowiązania Skarżącego w tym podatku.

(...) 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. 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. Z tych też względów zarzut skargi kasacyjnej opisany w pkt 2.2. ppkt 2 powyżej, także nie zasługiwał na uwzględnienie.

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

Sąd wyraźnie podkreśla, że podziela pogląd zgodnie z którym: "Organ podatkowy musi udowodnić, iż w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego istniało podejrzenie popełnienia przestępstwa, które wiązało się z niewykonaniem przez podatnika zobowiązania podatkowego, będącego przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego. To podejrzenie nie może powstać później niż w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie. Jeżeli po wszczęciu postępowania dochodzi do wymiany korespondencji między prokuratorem a organem podatkowym dotyczącej tego zagadnienia, to jest to zdarzenie, do którego dochodzi w momencie późniejszym niż samo wszczęcie postępowania." (Brzeziński Bogumił, Lasiński-Sulecki, Krzysztof Morawski Wojciech, PP 2023/8/19-28)

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Organy podatkowe nie pochyliły się jednak dostatecznie nad przepisami art. 70 § 6 pkt 1, w związku z art. 70c o.p. oraz treścią postanowienia o wszczęciu śledztwa z 17 marca 2015 r., albowiem elementem normy wspomnianego przepisu jest warunek, od którego spełnienia zależy zawieszenie biegu terminu przedawnienia (z powodu wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe). Warunkiem tym (o charakterze sine qua non) jest związek między podejrzeniem popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego – wskazany w postanowieniu o wszczęciu śledztwa/jego rozszerzeniu, postanowieniu o przedstawieniu zarzutów, bądź ich zmianie – z niewykonaniem tego zobowiązania. Niezbędnym dla ustalenia tego związku w niniejszej sprawie było zatem precyzyjne określenie kierunku wszczętego we wskazanej przez Organy obu instancji dacie śledztwa i jego zakresu oraz jednocześnie odniesienie go do analizowanego w okresach rozliczeniowych objętych zaskarżoną decyzją zagadnienia.

I tak, zgodnie z treścią ww. postanowienia z dnia 17.03.2015 r., sygn. akt [...] śledztwo zostało wszczęte w sprawie: "przyjmowania, przekazywania, pomagania do przenoszenia własności, podejmowania przez reprezentantów firmy A. sp. zoo, NIP:[...] czynności mających na celu utrudnienie stwierdzenia przestępnego pochodzenia środków pieniężnych pochodzących z korzyści związanych z popełnieniem czynów zabronionych związanych z wyłudzeniem podatku VAT poprzez uzyskiwanie z US zwrotu nienależnego podatku od towarów i usług VAT przy wykorzystywaniu wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów w postaci śrutu sojowej i rzepakowej w latach 2012-2014 r i wyrządzeniu szkody Skarbowi Państwa na kwotę prawdopodobnie 1 919 000 zł z tytułu w/w wyłudzenia tj. o przestępstwo z art. 299 § 1 i 5 kkw zw. Z art. 76§1 kks." Zarówno z sentencji jak i uzasadnienia ww. postanowienia o wszczęciu śledztwa wynika, że wskazane śledztwo dotyczy podmiotu A., z kolei z zaskarżonej decyzji nie wynika, aby podmiot ten był w ogóle kontrahentem Skarżącej.

Ponieważ nie zostało doprecyzowane w art. 70 § 1 pkt 1 O.p., jakiego rodzaju ma to być związek, powinien to być normalny i typowy związek przyczynowy, przewidywalny dla rzetelnego podatnika, pomiędzy badanym zobowiązaniem podatkowym, a przestępstwem skarbowym. Innymi słowy, popełnienie przestępstwa skarbowego musi mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z 28 września 2010 r., sygn. akt II FSK 171/11 CBOSA). Zatem dla zaistnienia zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego konieczne jest, by badane zobowiązanie podatkowe i jego wysokość było normalnym i typowym (adekwatnym) następstwem czynu zabronionego będącego przedmiotem postępowania karnego skarbowego."

Powyższe wiąże się ze wskazaną w treści wystosowanego do Skarżącej zawiadomienia - w oparciu o art. 70c o.p., daty 17.03.2015 r. jako momentu zmaterializowania się przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Jak już wcześniej wskazano zdaniem Sądu w tej jednoznacznie wskazywanej przez organy obu instancji dacie nie zaistniał związek między śledztwem o sygn. akt [...], natomiast w argumentacji DIAS znaczenie tej daty jest umniejszane: "Wskazana w treści zawiadomienia data początku zawieszenia biegu terminu przedawnienia – 17.03.2015 r. nie wpływa na wynik sprawy. Z akt sprawy wynika bowiem w sposób niewątpliwy, że zarzuty postawione 12.01.2018 r. przez Prokuraturę Prezesowi Spółki dotyczą okresu objętego przedmiotowym postępowaniem i są konsekwencją wszczęcia śledztwa 17.03.2015 r. Bez znaczenia natomiast pozostaje data wskazana na zawiadomieniu, bowiem nie zmienia ona stanu prawnego sprawy. Niezależnie od tego czy uznamy za datę zawieszenia 17.03.2015 r. czy 12.01.2018 r., w każdym przypadku organ ma prawo nadal prowadzić postępowanie, z uwagi na fakt, że nie nastąpiło ustawowe przedawnienie zobowiązania podatkowego."

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 12 grudnia 2023 r., sygn. akt I FSK 2019/19
wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2024 r., sygn. akt I FSK 754/23
wyrok WSA we Wrocławiu z 11 lipca 2024 r., I SA/Wr 679/23
uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r. I FPS 1/21

wyrok NSA z dnia 28 września 2010 r., sygn. akt II FSK 171/11
wyrok WSA w Gdańsku z 24.09.2024 r., I SA/Gd 1064/23

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2025.111.t.j.)

Art. 70 § 6 pkt 1

Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: 1) 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;

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.

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U.2024.628 t.j.)

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.

Główne problemy

1. Charakter związku pomiędzy prowadzonym postępowaniem karnym, a niewykonaniem zobowiązania podatkowego.
2. Moment, na który ocenia się związek pomiędzy prowadzonym postępowaniem karnym, a niewykonaniem zobowiązania podatkowego.
3. Wpływ ustaleń i czynności podjętych przez organy ścigania po wszczęciu postępowania karnego.
4. Zakres obowiązków organu zawiadamiającego podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia.