

- **związek podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia z niewykonaniem zobowiązania podatkowego – Marek Gizicki (Deloitte) / dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK**

Wyrok WSA w Gliwicach z 7 września 2022 r., I SA/GI 427/22

(...) okoliczność wszczęcia w dniu 14 listopada 2016 r. przez Prokuraturę Okręgową w K. pod sygnaturą [...] śledztwa w sprawie o przestępstwo skarbowe w zakresie oszustwa podatkowego związanego z działalnością S. polegającego na m.in. wstawianiu w okresie od 1 stycznia 2013 r. do 31 grudnia 2013 r. poświadczających nieprawdę faktur VAT, nie mogło stanowić okoliczności zawieszającej bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącego. Faktu tego nie zmienia treść pisma Prokuratury Okręgowej w K. z dnia 22 listopada 2018 r., zgodnie z którym prowadzone postępowanie dotyczy również uszczuplenia w podatku od towarów i usług m.in. przez H., tj. o czyn z art. 56 § 1 k.k.s.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Organ powołuje się [...] na instytucję zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z przyczyny określonej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. i tym uzasadnia możliwość merytorycznego orzekania w sprawie w dniu wydania zaskarżonej decyzji (14 stycznia 2022 r.). Twierdzi bowiem, że w dniu 14 listopada 2016 r. Prokuratura Okręgowa w K. wszczęła pod sygnaturą [...] śledztwo w sprawie o przestępstwo skarbowe w zakresie oszustwa podatkowego związanego z działalnością S. polegającego na m.in. wystawianiu w okresie od 1 stycznia 2013 r. do 31 grudnia 2013 r. poświadczających nieprawdę faktur VAT. Zgodnie z pismem Prokuratury Okręgowej w K. z dnia 22 listopada 2018 r. sygn. akt [...] prowadzone postępowanie dotyczy uszczuplenia w podatku od towarów i usług m.in. przez H., tj. o czyn z art. 56 § 1 k.k.s. (...)

Postępowanie to jak wynika z treści postanowienia o wszczęciu śledztwa z dnia 14 listopada 2016 r. zostało wszczęte w sprawie złożenia przed przedstawicieli S. deklaracji CIT-8 dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych za 2013 rok, w której podano nieprawdę co do wysokości przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów, tj. o przestępstwo skarbowe z art. 56 k.k.s., a także w sprawie wystawienia w okresie od stycznia 2013 r. do [g]rudnia 2013 r. w K. faktur VAT przez K. I., przedstawiciela spółki S. na rzecz S1. sp. z o.o., E. sp. z o.o., L. sp. z o.o., w których poświadczono nieprawdę co do wykonanych usług i dokonanych zakupów, a która to okoliczność miała znaczenie prawne, tj. o przestępstwo z art. 271 § 1 k.k. w zw. z art. 12 k.k.

Tymczasem zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powoduje jedynie wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane bezpośrednio z danym zobowiązaniem podatkowym, czyli takie które odnosi się do wywiązywania się podatnika z obowiązków podatkowych (por. wyroki NSA: z dnia 24 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FSK 772/13, z dnia 30 listopada 2012 r., sygn. akt I FSK 1303/09). W orzecznictwie sądowoadministracyjnym podkreśla się, że zdarzenia procesowe zawieszające bieg terminu przedawnienia w oparciu o art. 70 § 6 pkt 1 o.p. winny dotyczyć podatnika, który ma zaległość podatkową w postaci niewykonania zobowiązania objętego instytucją przedawnienia. Nie można akceptować zaś sytuacji, w której wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie karnej albo w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego i nie odnosi się do strony

podmiotowej tego zobowiązania tj. konkretnego podatnika, miałby być postrzegany jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane (por. wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2013 r., sygn. akt I FSK 1198/11 (por wyrok NSA z dnia 23 marca 2017 r., sygn. akt I GSK 529/15).

Wszczęcie postępowania karnego w stosunku do kontrahentów podatnika nie stanowi zdarzenia określonego w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., powodującego zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania tego podmiotu. Ewentualny skutek zawieszający bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może wywoływać jedynie postępowanie karne, czy też postępowanie karnoskarbowe, które odnosi się do wywiązywania się tego podatnika z obowiązków podatkowych (por. wyrok NSA z dnia 30 listopada 2012 r., sygn. akt I FSK 1303/12).

Jeżeli podatnik w toku prowadzonej działalności gospodarczej wchodzi w relacje handlowe z wieloma kontrahentami, to w sytuacji, gdy w stosunku do jednego z nich wszczęte zostanie postępowanie karne (karne skarbowe), nie sposób takiego zdarzenia kwalifikować w ramach hipotezy art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (por. wyrok NSA z dnia 19 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 971/13).

Wyrok WSA w Białymstoku z 4 stycznia 2023 r., I SA/Bk 488/22

(...) Tak więc brak w aktach podatkowych postanowienia o wszczęciu w tym wypadku śledztwa nie przesądza o bezpodstawnym uznaniu zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych Strony wobec posiadania odpowiedniej wiedzy w tym zakresie przez organy podatkowe przekazanej zgodnie z wytycznymi wynikającymi art. 134 § 1a w związku z art. 134a § 2.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Podstawę zawieszenia stanowiły okoliczności wskazane w art. 70 § 6 pkt 1 powołanej ustawy (poz. nr 337/2 akt sprawy), to jest wszczęte [...] grudnia 2014 r. postępowanie przygotowawcze związane z niewykonaniem zobowiązań podatkowych przez skarżącą Spółkę. Powyższe potwierdza pismo Ś. Wydziału Zamiejscowego Departamentu do Spraw Przystępczości Zorganizowanej i Korupcji Prokuratury Krajowej (poz. 337/5 akt sprawy). Organ ścigania poinformował w nim Naczelnika P. Urzędu Skarbowego w B., iż w związku z ustaleniami śledztwa o sygn. [...], wszczętego w [...] grudnia 2014 r. prowadzonego w sprawie przeciwko A. B. i innym osobom, podejrzanym o udział w działającej w latach 2012 do czerwca 2016 r. w D., K., C., W., P., K. i innych miejscowościach na terenie RP, zorganizowanej grupie przestępczej zajmującej się procederem uzyskiwania bezpodstawnych zwrotów podatku VAT, uszczupień podatku VAT dużej wartości, wystawianiem poświadczających nieprawdę faktur VAT i posługiwaniem się nimi, (w związku z transakcjami o charakterze karuzelowym), praniem brudnych pieniędzy i innymi czynami, to jest o przestępstwa z art. 258 § 1 kk, art 286 § 1 kk, art. 271 § 1 i 3 kk, art, 273 kk, art. 56 § 1 kks, art. 62 § 3 kks, art. 299 § 1 i 5 kk i inne, stwierdzono podejrzenie popełnienia przestępstwa przez podmiot B. S.A. Zgodnie ze stanowiskiem prokuratury ww. przestępstwo wiąże się z niewykonaniem przez Stronę niniejszego postępowania zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za okres od listopada 2012 r. do października 2015 r.

(...) główny nurt istoty skargi skupia się na instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego Strony za grudzień 2012 r. Uznanie przez organ zastosowania w niniejszej sprawie w odniesieniu do rozliczeń B. S.A. za grudzień 2012 r. przepisów art. 70 § 1 i § 6

Ordynacji podatkowej jest zdaniem Skarżącej nie do zaakceptowania z powodu nieuznania przez Stronę, że śledztwo prowadzone przez Prokuraturę Krajową pod sygn. [...]ma związek z zobowiązaniami Skarżącej (...).

(...) należy zauważyć, że ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa, ustawy Kodeks karny skarbowy oraz ustawy Prawo celne do art. 134a kks dodano § 2, zgodnie z którym w przypadku prowadzenia postępowania przygotowawczego przez prokuratora przepis art. 134 § 1a kks stosuje się odpowiednio. Wynika z tego nałożony na prokuratora obowiązek poinformowania o wszczęciu i prawomocnym zakończeniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe właściwych organów podatkowych lub celnych, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego lub powstaniem długu celnego. Informacje w tym zakresie zostały przekazane Naczelnikowi P. Urzędu Celno-Skarbowego w B. pismem z [...]11.2017 r., potwierdzone kolejnym pismem wystosowanym do Naczelnika P. Urzędu Skarbowego w B. z [...]11.2018 r. Nie ulega, zdaniem Sądu, wątpliwości, że oba te pisma nie są jak sugeruje Skarżąca nieformalną korespondencją organów publicznych, a formalnym wypełnieniem obowiązujących w tym zakresie przepisów prawa, które powołano powyżej.

(...) Dokumenty źródłowe zostały pozyskane od Ś. Wydziału Zamiejscowego Departamentu do Spraw Przestępczości Zorganizowanej i Korupcji Prokuratury Krajowej w odpowiedzi na pisma organu z [...]11.2022 r. oraz [...]11.2022 r. (dołączonych do sprawy pismem procesowym z dnia [...]12.2022 r.). Wcześniej organ podatkowy miał tylko informację w tym zakresie, która już sama w sobie, zdaniem Sądu, jako dokument urzędowy wystarczała do zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Z przekazanego natomiast postanowienia o wszczęciu śledztwa, wydanego [...]12.2014 r., wynika, że śledztwo to objęło działalność firm powiązanych z A. B. W ramach czynności przeprowadzonych przez Prokuraturę osoba ta została kilkakrotnie przesłuchana. Zeznając ujawniła proceder funkcjonowania nielegalnego obrotu różnymi towarami nastawiony na wyłudzenia podatku VAT. W złożonych zeznaniach wskazała również jako jednego z uczestników tego procederu Skarżącą oraz między innymi "dostawcę" Skarżącej, spółkę P. Przedmiotowe przesłuchania stanowią niewątpliwie dowód w niniejszej sprawie. Zgodnie z przekazanymi przez Prokuraturę informacjami, zawartymi w pismach z [...]11.2022 r. i [...]11.2022 r., wskazane śledztwo (obecna sygnatura:[...]) pozostaje aktualnie w toku. Prowadzone jest przeciwko 64 podejrzanym, którym przedstawiono 225 zarzutów, a także w sprawie innych czynów, co do których dotychczas nie zdołano przedstawić ustalonym osobom podejrzanym zarzutów popełnienia przestępstwa.

(...) W przesłanym piśmie z [...]11.2022 r. Prokurator ponadto odniósł się do zakresu prowadzonego śledztwa i wyjaśnił, iż obowiązujące przepisy kodeksu postępowania karnego nie przewidują instytucji postanowienia o jego rozszerzeniu (postanowienia o uzupełnieniu postanowienia o wszczęciu śledztwa). Zgodnie natomiast z § 6 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 7 kwietnia 2016 r. Regulamin wewnętrznego urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury (Dz. U. 2017, poz. 1206), wcześniej z § 64c Regulaminu z dnia 15 września 2014 r. (Dz. U. 2014, poz. 1218), śledztwo lub dochodzenie wszczęte w sprawie prowadzi się w stosunku do wszystkich czynów ujawnionych w jego toku. Wobec czego śledztwo wszczęte postanowieniem z [...]12.2014 r. obejmuje swoim zakresem również czyny dokonane przy wykorzystaniu spółki B. S.A., mające związek z naruszeniem przepisów karnych i karnoskarbowych, wpływające na zobowiązania podatkowe tego podmiotu, na co wyraźnie wskazała Prokuratura. Z dokumentów przesłanych do Sądu w grudniu 2022 roku wynika więc, że śledztwo wszczęte postanowieniem z [...]12.2014 r, przedłożonym przez Prokuraturę, wiąże się z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, związanym z niewykonaniem zobowiązań

podatkowych Skarżącej za okres objęty postępowaniem (o czym Strona została zawiadomiona przed okresem przedawnienia zobowiązań podatkowych za grudzień 2012 r). Ponadto, co jest istotne w sprawie, Prokuratura nie ma i nie miała obowiązku formalnego rozszerzenia tego śledztwa o podmiot B. S.A.

Wyroki powiązane

Wyrok WSA w Gliwicach z 14 października 2022 r., I SA/Gl 312/22

Wyrok WSA w Warszawie z 30 stycznia 2023 r., III SA/Wa 1895/22

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. 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

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. 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

Główne problemy

1. Czy związek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej powinien wynikać z treści postanowienia o wszczęciu postępowania karnego skarbowego?
2. Czy informacje uzyskane od organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze, w tym informacje uzyskane w trybie art. 134 § 1a Kodeksu karnego skarbowego mogą stanowić samodzielną podstawę do wykazania związku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej?
3. Na jaki moment należy oceniać istnienie związku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji?