

- tylko sąd może rozstrzygnąć, że popełniono przestępstwo – pozorna oczywistość na gruncie opodatkowania czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (wyrok NSA z 5.02.2014 r. II FSK 1045/12, wyrok NSA z 26.06.2019, II FSK 2669/18, wyrok NSA z 12.04.2018, II FSK 961/16, wyrok WSA w Szczecinie z 26.01.2012 r. I SA/Sz 936/11) – dr hab. Wojciech Morawski prof. UMK,

#### **Wyrok NSA z 5 lutego 2014 r., II FSK 1045/12**

**(...) okolicznością uzasadniającą zawieszenie postępowania w przedmiotowej sprawie było wszczęcie postępowania karnego wobec Skarżącego**

#### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

W rozpoznawanej sprawie wszczętej przez organ podatkowy z urzędu postanowieniem z dnia 27 lipca 2010 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2009 r. organ uzyskał informację (zawiadomienie) o wszczęciu śledztwa w sprawie wprowadzenia przez podatnika i jego ojca – W. W. do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z popełnienia czynów zabronionych w latach 2006- 2009, tj. o przestępstwo z art. 299 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. 1997 Nr 88 poz. 553 ze zm.).

W myśl art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. przepisów tej ustawy nie stosuje się do przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

Z powyższego przepisu wynika jednoznacznie, że nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychody uzyskane z przestępstwa. O tym, czy dany czyn jest przestępstwem może rozstrzygnąć wyłącznie sąd.

Z tego też względu, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego rozstrzygnięcie, czy otrzymane przez podatnika wynagrodzenie z tytułu zatrudnienia w spółce akcyjnej M. stanowi przychód legalny ma przesądzające znaczenie w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez organy podatkowe.

#### **Wyrok NSA z 26 czerwca 2019 r., II FSK 2669/18**

**O tym, czy dany czyn jest przestępstwem może rozstrzygnąć wyłącznie sąd.**

#### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Odnosząc się do zarzutu naruszenia przepisów wymienionych w pkt g skargi kasacyjnej J. B. należy wskazać, że w myśl art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. przepisów tej ustawy nie stosuje się do przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Z powyższego przepisu wynika jednoznacznie, że nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychody uzyskane z przestępstwa. O tym, czy dany czyn jest przestępstwem może rozstrzygnąć wyłącznie sąd.

#### **Wyrok NSA z 12 kwietnia 2018 r. II FSK 961/16**

**Natomiast rację ma Skarżąca, choć nie stanowi to zarzucanego Sądowi pierwszej instancji w skardze kasacyjnej naruszenia art. 11 P.p.s.a. (mając na uwadze treść tego przepisu), gdy wskazuje, że Sąd pierwszej instancji nie powinien wypowiadać się w kwestii zaistnienia, bądź nie, w działaniach Skarżącej znamion czynu zabronionego.**

#### **Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

W rozpoznawanej sprawie, jak ustaliły organy podatkowe i co nie jest sporne, czynności dokonywane przez Skarżącą polegały na zbieraniu od innych handlujących osób narodowości wietnamskiej gotówki, jej przechowywaniu i dostarczaniu innej osobie w zamian za określoną prowizję. Jak zasadnie uznały organy podatkowe oraz Sąd pierwszej instancji, nie są to

czynności, które w żadnych okolicznościach nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. i przez to dochody z nich uzyskane podlegają wyłączeniu spod opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Oceny takiej nie zmienia fakt, że istniały przesłanki wskazujące, że zbierane przez Skarżącą kwoty, przekazywane przez nią jej mężowi, były następnie transferowane zagranicę.

Należy przy tym zwrócić uwagę na kształt przepisów prawa dewizowego reglamentujących dokonywanie przekazów pieniężnych za granicę. Z normującego tę kwestię art. 25 ust. 1 Prawa dewizowego wynika, że obowiązek dokonywania przekazów pieniężnych za granicę za pośrednictwem banków nie jest bezwzględny, lecz dotyczy jedynie przypadków, gdy kwota przekazu przekracza 15 000 euro. Ponadto, jak stanowi art. 5 Prawa dewizowego, dozwolone jest odstępowanie od obowiązku określonego, m.in. w art. 25 ust. 1, na podstawie ogólnego albo indywidualnego zezwolenia dewizowego.

Stąd też perspektywa ewentualnej penalizacji na podstawie art. 106j k.k.s. dokonania przekazu pieniężnego za granicę z naruszeniem wynikających z Prawa dewizowego ograniczeń, nie powodowała bezwzględnej nieważności każdej z osobna czynności dokonanej przez Skarżącą i uznania przychodów z nich uzyskanych za nie mogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. Skądinąd z akt sprawy (włączonych materiałów z postępowania karnego) nie wynika, jakie były okoliczności dokonywania transferu pieniędzy za granicę. Sama Skarżąca w wyjaśnieniach z dnia 2 września 2011 r., złożonych w sprawie karnej (karty 114-118 akt podatkowych), stwierdziła, że nie wie, jaka była droga tych pieniędzy do Wietnamu.

Mając na uwadze powyższe, za niezasadny uznać należy zarzut skargi kasacyjnej dotyczący dokonania błędnej wykładni art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Natomiast rację ma Skarżąca, choć nie stanowi to zarzucanego Sądowi pierwszej instancji w skardze kasacyjnej naruszenia art. 11 P.p.s.a. (mając na uwadze treść tego przepisu), gdy wskazuje, że Sąd pierwszej instancji nie powinien wypowiadać się w kwestii zaistnienia, bądź nie, w działaniach Skarżącej znamion czynu zabronionego. Sąd pierwszej instancji skonstatował bowiem, że "(...) tym samym nie można stwierdzić, że działania Skarżącej wyczerpują znamiona przestępstwa z art. 106j § 1 k.k.s."

Do oceny tej kwestii powołany jest wyłącznie sąd karny. Jednakże to kwestionowane w skardze kasacyjnej stwierdzenie Sądu było tylko jednym z wielu argumentów podnoszonych przez Sąd w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku i jego zamieszczenie w tym uzasadnieniu nie miało żadnego znaczenia dla wyniku sprawy.

Z drugiej jednak strony również powoływanie się w skardze kasacyjnej przez Skarżącą na art. 11 P.p.s.a., w sytuacji, kiedy nie było prawomocnego wyroku sądu karnego skazującego, a tylko jego projekcja przez Skarżącą - jest niezasadne. Swoiste samooskarżanie się przez Skarżącą w skardze kasacyjnej poprzez stwierdzenia, że dopuściła się czynu przestępczego opisanego z art. 106j k.k.s., dobrowolnie poddała się karze, czy też dowodzenie, że działała ona umyślnie, ze z góry powziętym zamiarem, przekazywała pieniądze za granicę bez pośrednictwa odpowiedniej instytucji finansowej (...), czynione jest wyłącznie na użytek sprawy podatkowej i nie może mieć wpływu na prawidłowość dokonanej przez organy podatkowe oraz Sąd pierwszej instancji wykładni art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.

## **Przepisy**

### **Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych**

#### **Art. 2.**

1. Przepisów ustawy nie stosuje się do: (...)

4) przychodów wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy;

### **Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. kodeks karny**

#### **Art. 10.**

**§ 1.** Na zasadach określonych w tym kodeksie odpowiada ten, kto popełnia czyn zabroniony po ukończeniu 17 lat. (...)

**Art. 30.**

Nie popełnia przestępstwa, kto dopuszcza się czynu zabronionego w usprawiedliwionej nieświadomości jego bezprawności; jeżeli błąd sprawcy jest nieusprawiedliwiony, sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary.

**Art. 31.**

**§ 1.** Nie popełnia przestępstwa, kto, z powodu choroby psychicznej, upośledzenia umysłowego lub innego zakłócenia czynności psychicznych, nie mógł w czasie czynu rozpoznać jego znaczenia lub pokierować swoim postępowaniem.

**§ 2.** Jeżeli w czasie popełnienia przestępstwa zdolność rozpoznania znaczenia czynu lub kierowania postępowaniem była w znacznym stopniu ograniczona, sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary.

**§ 3.** Przepisów § 1 i 2 nie stosuje się, gdy sprawca wprawił się w stan nietrzeźwości lub odurzenia powodujący wyłączenie lub ograniczenie poczytalności, które przewidywał albo mógł przewidzieć.

**Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. kodeks postępowania karnego**

**Art. 17 § 1.**

Nie wszczyna się postępowania, a wszczęte umarza, gdy:

- 1) czynu nie popełniono albo brak jest danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia;
- 2) czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa;
- 3) społeczna szkodliwość czynu jest znikoma;
- 4) ustawa stanowi, że sprawca nie podlega karze;
- 5) oskarżony zmarł;
- 6) nastąpiło przedawnienie karalności;
- 7) postępowanie karne co do tego samego czynu tej samej osoby zostało prawomocnie zakończone albo wcześniej wszczęte toczy się;
- 8) sprawca nie podlega orzecznictwu polskich sądów karnych;
- 9) brak skargi uprawnionego oskarżyciela;
- 10) brak wymaganego zezwolenia na ściganie lub wniosku o ściganie pochodzącego od osoby uprawnionej, chyba że ustawa stanowi inaczej;
- 11) zachodzi inna okoliczność wyłączająca ściganie.

**Główne problemy**

1. Czy brak skazania przez sąd karny oznacza konieczność zapłaty podatku dochodowego „od przestępstwa”?
2. Czy sąd karny i organ podatkowy orzeka o tym samym problemie („czynność”/”przestępstwo”)?
3. Zawieszać/nie zawieszać postępowanie podatkowe w oczekiwaniu na wyrok?