

Piotr Kołodziejczyk (EY)

- **Konieczność weryfikacji dowodów zgromadzonych w postępowaniu karnym w toku postępowania podatkowego**

Wyrok NSA z 31 sierpnia 2020, I FSK 339/20

Okoliczność, że G. B. złożył zeznania w postępowaniu karnym, została potraktowana jako potwierdzająca wersję organów przy założeniu, że osoba ta zeznała prawdę twierdząc że działała wyłącznie w imieniu skarżącego. Brak możliwości weryfikacji takiego stanowiska w świetle zgromadzonych dowodów po uzupełnieniu postępowania dowodowego ocenić należy jako istotny mankament jego zupełności przy przedstawionych wnioskach.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

39. Naczelny Sąd Administracyjny uznał również za uzasadniony zarzut skargi kasacyjnej naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit c w związku z art. 151 P.p.s.a. w powiązaniu z art. 122, art. 180 § 1, art. 181, art. 187 § 1 i art. 191 O.p. Przepisy te odnoszące się do postępowania dowodowego przeprowadzonego w sprawie naruszone zostały o tyle, o ile pozwoliły na uznanie, że zgromadzone dowody dawały podstawę do ustalenia, że skarżący prowadził niezaewidencjonowaną sprzedaż oraz zakup gazu, co potwierdziły znalezione u jego pracownika "trasówki".

40. Należy zauważyć, że mimo tak długo prowadzonego postępowania oraz wielu wydanych wyroków, jeszcze na etapie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 marca 2019 r. sygn akt I FSK 2182/18 (bezpośrednio poprzedzającego niniejszy wyrok) nadal niewyjaśniona pozostawała okoliczność, czy cały obrót wynikający z "trasówek" winien być przypisany skarżącemu, a więc doniosłość prawna tego dowodu, na którym Organ zbudował podstawę faktyczną swojego rozstrzygnięcia. Wynikało to z braku jednoznacznych dowodów na potwierdzenie takiej tezy. W istocie same dokumenty "trasówek" oceniane były przez obie strony jako niepełne, niekompletne. Wiele danych na nich się znajdujących np. oznaczenia literowe F i P (bądź ich brak), organy odkodowywały wbrew twierdzeniom autorów tychże zapisków, braci B., którzy niespójnie i nieprzekonywująco przedstawiali zasady w tym zakresie.

42. Zasadniczą kwestią, która, w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie została wyjaśniona w uzupełnionym postępowaniu dowodowym, była rola G. B. Świadek nie został ponownie przesłuchany w trakcie postępowania, z powodu braku wiedzy o miejscu jego pobytu. Wykorzystano w związku z tym zeznania świadka złożone w postępowaniu karnym. Jakkolwiek Sąd kasacyjny uznał, że brak przeprowadzenia tego dowodu nie uzasadniał zarzutu naruszenia art. 188 O.p. albowiem organy nie mogą odpowiadać za obiektywną niemożność przeprowadzenia dowodu, to brak taki powinien być oceniony w kontekście wniosków, czy w zaistniałej sytuacji dana okoliczność została ustalona.

43. Tymczasem w ustaleniach faktycznych sprawy zabrakło pewnych dowodów, że cała działalność organizowana i przeprowadzana przez G.B. w zakresie nieewidencjonowanego obrotu gazem była w istocie działalnością skarżącego. Po pierwsze G. B. występował w podwójnej roli - zarówno jako pracownik skarżącego (choć te relacje wielokrotnie charakteryzowano niejednolicie, jako alternatywę dla zawarcia przez skarżącego i B. B. spółki), jak i osoba prowadząca własną działalność gospodarczą. Szczególnie, że dokumentacja tzw. "trasówek", co nie było sporne, powstała bez wiedzy i udziału skarżącego. To G. B.

zapropował skarżącemu działalność hurtowej sprzedaży gazu i zjawił się z pomysłem na jego organizację. Wydaje się, że nie była to typowa relacja pracownicza. Nielegalny, nieewidencjonowany obrót gazem mogły dotyczyć każdej z podwójnej aktywności świadka. Okoliczność, że G. B. złożył zeznania w postępowaniu karnym, została potraktowana jako potwierdzająca wersję organów przy założeniu, że osoba ta zeznała prawdę twierdząc że działała wyłącznie w imieniu skarżącego. Brak możliwości weryfikacji takiego stanowiska w świetle zgromadzonych dowodów po uzupełnieniu postępowania dowodowego ocenić należy jako istotny mankament jego zupełności przy przedstawionych wnioskach.

44. Naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit c w związku z art. 151 P.p.s.a. w powiązaniu z art. 122, art. 180 § 1, art. 181, art. 187 § 1 i art. 191 O.p polegało na tym, że wszystkie wątpliwości, braki jednoznacznych dowodów na poparcie tezy, że obrót wynikający z "trasówek" dotyczył działalności gospodarczej skarżącego, interpretowane były na niekorzyść skarżącego. Tymczasem taki sam materiał dowodowy w postępowaniu w przedmiocie podatku akcyzowego został uznany za niewystarczający dla przypisania niezaewidencjonowanego obrotu skarżącemu. Uwzględnienie zarzutów kasacyjnych w zakresie w.w. przepisów oraz art. 121 § 1 O.p zdecydowało o uwzględnieniu skargi kasacyjnej.

Wyroki powiązane

Wyrok WSA w Olsztynie z 19 września 2019 r., I SA/Ol 468/19,
Wyrok NSA z 5 marca 2019 r., sygn. akt I FSK 2182/18,
Wyrok WSA w Olsztynie z 13 czerwca 2018 r., sygn. akt I SA/Ol 269/18,
Wyrok NSA z 13 lutego 2018 r., sygn. akt I FSK 806/16,
Wyrok WSA w Olsztynie z 17 grudnia 2015 r., sygn. akt I SA/Ol 720/15,
Wyrok NSA z 17 czerwca 2015 r., sygn. akt I FSK 733/14,
Wyrok WSA w Olsztynie z 29 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Ol 392/13,
Wyrok WSA w Olsztynie z 15 października 2009 r., sygn. akt I SA/Ol 412/09.

Przepisy

Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651)

Art. 122 W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Art. 180 § 1 Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

Art. 181 Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Art. 187 § 1 Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

Art. 191 Strona powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem.

Główne problemy

1. Konieczność weryfikacji materiału dowodowego zgromadzonego w postępowaniu karnym w toku postępowania podatkowego.
- **Konieczność uzupełniania materiału dowodowego zgromadzonego w toku postępowania podatkowego materiałem z postępowania karnego**

Wyrok NSA z 7 grudnia 2022 r., I FSK 1488/18

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

3.2. Składający skargę kasacyjną organ kwestionuje w ramach sformułowanych zarzutów stanowisko tego Sądu, że materiał dowodowy sprawy wymaga uzupełnienia o:

- 1) dowody z postępowania karnego w zakresie działania M. G. w ramach spółki V.;
- 2) dowody zebrane wobec spółki V. przez właściwy organ podatkowy.

Zdaniem bowiem organu zgromadzony w sprawie materiał dowodowy dawał organowi podatkowemu podstawy do dokonania rozstrzygnięcia w sprawie bez dalszego gromadzenia dowodów, w szczególności w zakresie działalności spółki V. oraz działalności M. G. w ramach tej spółki, bowiem organ podatkowy zebrał i przeanalizował wyczerpująco cały mający znaczenie dla sprawy materiał dowodowy, z którego wynika, iż M. G. nie dysponował towarami wskazanym na zakwestionowanych fakturach i nigdy w toku całego postępowania nie wskazał, że towary sprzedawane przez niego Skarżącemu pochodzą od spółki V., natomiast wskazywał jednoznacznie na zupełnie inne pochodzenie towaru, tj. z "P." znajdującej się koło "M." oraz z firm "K." i "T."

3.3. Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela powyższego stanowiska skarżącego organu. Zgodzić się bowiem należy z Sądem pierwszej instancji, że w sytuacji gdy z uzasadnień wyroków Sądu Apelacyjnego w G. z dnia 23 listopada 2017 r. (sygn. akt [...]) oraz Sądu Okręgowego w T. z dnia 7 lutego 2017 r. (sygn. akt II K 97/13) wynika, że spółka V., w ramach której działał M. G., dysponowała towarami budowlanymi, ustalenia wymaga, czy towary, którymi dysponowała ta spółka, były oferowane do sprzedaży przez M. G. w ramach jego firmy "M.", w tym w stosunku do Skarżącego. Nie można w szczególności zgodzić się ze skarżącym organem, że w sytuacji gdy Sąd Apelacyjny w powołanym wyroku sygn. akt [...] wskazał, że towary, które oskarżeni, w tym M. G. wyłudzały od pokrzywdzonych bez zamiaru zapłaty za nie, szybko odsprzedawali niemal bez żadnej marży, a często poniżej ceny, za którą zostały zakupione, a proceder ten trwał od maja 2011 r. do maja 2012 r., wyklucza to udział tych towarów w ofercie M. G. w ramach jego firmy "M.", w okresach rozliczeniowych od września 2012 r. do maja 2014 r., których dotyczy zaskarżona decyzja. Bez analizy bowiem materiału dowodowego ww. sprawy karnej nie można wykluczyć takiej sytuacji, na konieczność sprawdzenia której wskazuje Sąd pierwszej instancji, biorąc pod uwagę prowadzenie oszukańczego procederu przez M. G. Powyższe orzeczenia Sądu Okręgowego oraz Apelacyjnego uprawdopodobniają taką możliwość, co w sytuacji gdy organy podatkowe w tej sprawie nie analizowały akt ww. sprawy karnej, wymaga weryfikacji zgromadzonych w jej ramach materiałów dowodowych w celu ustalenia, czy towary, które nabył Skarżący nie pochodziły z tego źródła.

Również fakt, że M. G. nie wskazał tego źródła pochodzenia sprzedawanych Skarżącemu towarów, lecz inne podmioty, w żaden sposób nie wyklucza takiej możliwości. Uwzględnić bowiem należy niewiarygodność M. G., na co wskazują wyroki ww. sądów powszechnych, które nie dały wiary jego wyjaśnieniom, umniejszającym jego rolę w prowadzeniu procedury wyłudzenia towarów od pokrzywdzonych firm. M. G. mając status oskarżonego w powyższej sprawie, w ramach niniejszego postępowania podatkowego mógł nie ujawniać okoliczności, które mogłyby go postawić w niekorzystnej pozycji w toczącym się postępowaniu karnym.

Wyroki powiązane

WSA w Bydgoszczy z 27 marca 2018 r., I SA/Bd 935/17

Przepisy

Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651)

Art. 122 W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Art. 187 § 1 Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

Art. 191 Strona powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem.

- **Wpływ ujawnienia określonych okoliczności w toku postępowania karnego skarbowego na wznowienie postępowania podatkowego**

Wyroki NSA z 2 lutego 2018 r., I FSK 705/16 i z 27 kwietnia 2018 r., II FSK 1053/16

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroków

Na gruncie niniejszej sprawy skarżąca powoływała się na podstawę z art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji, nieznane organowi, który wydał decyzję. O zaistnieniu omawianej podstawy można mówić wówczas, gdy łącznie zostaną spełnione cztery przesłanki:

- 1) wyszły na jaw nowe okoliczności faktyczne lub dowody;
- 2) nowe okoliczności faktyczne lub dowody są istotne dla sprawy, tzn. mogą mieć wpływ na jej odmienne rozstrzygnięcie;
- 3) nowe okoliczności faktyczne lub dowody nie były znane organowi, który wydał decyzję;
- 4) nowe okoliczności faktyczne lub dowody istniały w dniu wydania decyzji.

Brak cechy nowości, brak istnienia w dacie wydania decyzji objętej postępowaniem o wznowienie, bądź brak istotności dla sprawy powoduje, że taki dowód lub okoliczność nie

stanowi podstawy do wznowienia postępowania określonej w pkt 5 art. 240 § 1 Ordynacji podatkowej (wyroki NSA z dnia 11 stycznia 2011 r., sygn. akt I FSK 596/10; z dnia 21 października 2010 r., sygn. akt I FSK 1687/09; z dnia 10 marca 2011 r., sygn. akt I FSK 547/10, z dnia 12 kwietnia 2017 r., sygn. akt I GSK 859/15).

W tej sytuacji rację ma Sąd I instancji stwierdzając, że dowody w postaci postanowienia o umorzeniu śledztwa oraz uniewinniającego wyroku sądu karnego nie istniały w dacie wydania decyzji podatkowej, a zatem nie spełniają przymiotu "nowości", o którym mowa w cytowanym przepisie. Jednakże, co istotne na gruncie niniejszej sprawy, skarżąca nie tyle powoływała się na nowy dowód w postaci spornych dokumentów, co nowe okoliczności z nich wynikające, które wprawdzie istniały w dacie orzekania przez organy, ale nie były im znane, gdyż nie wynikały ze zgromadzonego przez nie materiału dowodowego. Słuszne jest bowiem stanowisko autora skargi kasacyjnej, że może się zdarzyć sytuacja, iż dany dowód nie istniał w dniu wydania decyzji, gdyż został sporządzony w okresie późniejszym, a jednak wynikająca z niego okoliczność mogła istnieć we wspomnianym dniu i może uzasadniać wznowienie postępowania.

Jeśli chodzi o pojęcie "nowych okoliczności", o jakich stanowi art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, to utrwalił się pogląd, że jest to zdarzenie niezależne od treści przepisów prawa, a tym bardziej od jego wykładni. Okolicznością faktyczną nie może być sam proces myślowy, wnioskowanie, związek między różnymi okolicznościami faktycznymi, czy też związek z przepisami prawa lub wykładnią (por. wyrok NSA z dnia 18 marca 2011 r., sygn. akt I FSK 398/10). Przy takim rozumieniu omawianego pojęcia należy zgodzić się ze stanowiskiem konsekwentnie prezentowanym przez skarżącą w toku całego postępowania, że dopiero w materiałach pochodzących z postępowania karnego ujawniła się okoliczność dotychczas odmiennie przyjmowana przez organy, a mianowicie, iż złom faktycznie był dostarczany do firmy skarżącej przez D. M., który w ten sposób wprowadzał do legalnego obrotu towar niewiadomego pochodzenia. Organ na etapie postępowania kontrolnego nie dysponowały dowodami, które by wskazywały na rzeczywisty obrót towarem, dlatego nie można zasadnie twierdzić, że dokumenty, na które powoływała się skarżąca stanowią jedynie ocenę spektrum okoliczności faktycznych istniejących już w dniu wydania decyzji ostatecznej i ocenionych przez organy, choć odmiennie niż uczyniły to prokuratura i sąd karny. Nie są to te same okoliczności, które zostały zbadane i przeanalizowane w postępowaniu podatkowym. Wprawdzie, na co zwraca uwagę Sąd I instancji, wyrok karny dotyczył roku 2008 r., jednakże opisano w nim i zweryfikowano obrót złomem także za okres, którego dotyczy wnioski o wznowienie postępowania.

Wyroki powiązane

WSA w Poznaniu z 17 listopada 2015 r., I SA/Po 925/15

WSA w Poznaniu z 17 listopada 2015 r., I SA/Po 923/15

Przepisy

Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651)

Art. 122 W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

Art. 187 § 1 Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

Art. 191 Strona powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem.

Art. 240 § 1 pkt 5 W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli: (...) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję.