Kolizja postępowania karnego skarbowego i podatkowego w karuzeli VAT

Niezbadanie i niewyjaśnienie w decyzji kwestii instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, poprzez wykazanie, że już w momencie wydania postanowienia o wszczęciu tego postępowania cele tego postępowania mogły być zrealizowane, a także wykazanie realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania – narusza zawartą w art. 121 § 1 OrdPU zasadę ogólną prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego, jak i art. 210 § 4 OrdPU w zakresie należytego uzasadnieniu decyzji. Naruszenia te mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż przy orzekaniu w przedmiocie zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za okres od lutego do grudnia 2011 r. po upływie 5-letniego terminu określonego w art. 70 § 1 OrdPU kwestia zawieszenia biegu tego terminu ma fundamentalne znaczenie.

Wyrok WSA w Gliwicach z 8.3.2023 r., I SA/Gl 1080/22

Z uzasadnienia: (...) Zakład P sp. z o.o. w D. (dalej: skarżąca lub spółka) wniósł skargę na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Katowicach (dalej: organ odwoławczy) z 29.6.2022 r. nr 2401-IOV1.4103.32.2021.KLO UNP: 2401-22-148584 w przedmiocie podatku od towarów i usług za miesiące od lutego do grudnia 2011 r.

Decyzją z 14.7.2020 r. Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego w K. (dalej: organ I instancji), określił spółce wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2011 r., wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za marzec i październik 2011 r. oraz wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy podatnika za kwiecień 2011 r.

Od powyższej decyzji skarżąca wniosła odwołanie, po rozpoznaniu którego organ odwoławczy zaskarżoną w niniejszej sprawie decyzją z 29.6.2022 r. utrzymał w mocy decyzję organu I instancji.

W uzasadnieniu w pierwszej kolejności organ odwoławczy odniósł się do kwestii ewentualnego przedawnienia należności podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług za badane okresy rozliczeniowe,

gdyż wynikające z tej oceny konsekwencje mają bezpośredni wpływ na dalsze procedowanie.

Wskazał, że zgodnie z ogólną zasadą, wyrażoną w art. 70 § 1 ustawy z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm., dalej: OrdPU), zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Jednakże stosowanie do treści art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU 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. Jednocześnie na mocy art. 70c OrdPU organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, został zobowiązany do zawiadomienia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia wskazanym w art. 70 § 1 OrdPU, oraz rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

W niniejszej sprawie Inspektor Kontroli Skarbowej w UKS w K., po zapoznaniu się z materiałami postępowania kontrolnego prowadzonego wobec spółki, stwierdził istnienie podstaw do wszczęcia śledztwa w sprawie zaniżenia przez spółkę podatku od towarów i usług za miesiące od lutego do grudnia 2011 r. w łącznej kwocie 9 535 281,00 zł **w wyniku podania nieprawdy w złożonych właściwemu organowi podatkowemu deklaracjach VAT-7 za wskazane miesiące, zawyżenia podatku naliczonego na skutek ujmowania faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych operacji gospodarczych oraz zaniżenia podatku należnego na skutek zastosowania nieprawidłowej stawki podatku VAT**, czym narażono na uszczuplenia przedmiotowy podatek o łączną kwotę 5 374 830,00 zł oraz bezpodstawny zwrot podatku na łączną kwotę 4 160 451,00 zł – tj. o czyn z art. 56 § 1, art. 61, art. 62 § 2 i art. 76 § 1 w związku z art. 6 § 2 ustawy z 10.9.1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 859 ze zm., dalej: KKS), w warunkach określonych w art. 37 § 1 pkt 1 oraz art. 38 § 2 pkt 1 KKS. Przedmiotowe postępowanie prowadzone jest pod nadzorem Prokuratury Rejonowej (...) w S. pod sygn. akt (...).

Organ odwoławczy po analizie przebiegu postępowania karnego skarbowego w zakresie mogącym stanowić przedmiot oceny organów podatkowych w granicach ich kompetencji, na potrzeby stwierdzenia skuteczności czynności prowadzących do zawieszenia biegu terminu przedawnienia przedmiotowych zobowiązań zauważył, że rozmiar uszczerbku, na jaki został narażony skarb państwa w związku z uwzględnieniem przez spółkę nierzetelnych faktur, bezspornie wskazywał na zasadność uruchomienia wszelkich dostępnych procedur w celu zapobiegania naruszeniom i zwalczania ich skutków.

Zdaniem organu odwoławczego **organ kontroli na podstawie zgromadzonych dowodów powziął uzasadnione podejrzenie, że w miesiącach od lutego do grudnia 2011 r. księgi podatkowego spółki były prowadzone w sposób nierzetelny**. Spółka posługiwała się fakturami VAT nieodzwierciedlającymi rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a dokonane przez nią w takich okolicznościach rozliczenie nie odpowiadało obowiązującym przepisom prawa, prowadząc do otrzymania nienależnych zwrotów kosztem budżetu Skarbu Państwa.

Stwierdzenie natomiast braku podstaw do postawienia członkom zarządu spółki zarzutów i wyłączenie tym samym ich z aktu oskarżenia w sprawie (...) było możliwe dopiero w wyniku czynności podjętych w toku postępowania karnego skarbowego, w tym zwłaszcza dokonania szczegółowej analizy dokumentacji podatkowej spółki oraz materiałów zgromadzonych w sprawie (...), bez których niemożliwa byłaby ostateczna ocena, zgodnie z którą m.in. T.S. i W.K. zostali wciągnięci do ujawnionego procederu bez ujawniania im jego szczegółów, a ich firma została wykorzystana, jako końcowy odbiorca towaru w Polsce i sprzedawca towaru do Czech.

Z uwagi na dużą wartość uszczuplonej należności publicznoprawnej wszczęcie śledztwa, zdaniem organu odwoławczego, było w pełni uzasadnione. Organ odwoławczy podkreślił, że zasadność wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie może być oceniana na podstawie okoliczności znanych w chwili jego zakończenia, lecz wszczęcia. (...)

Organ odwoławczy podkreślił również, że w przedmiotowej sprawie dopełnione zostały także pozostałe warunki skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania, w tym zwłaszcza obowiązek zawiadomienia podatnika, o którym mowa w art. 70c OrdPU, bowiem pismem z 28.10.2016 r. Naczelnik US w D. zawiadomił spółkę, iż bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za miesiące od lutego do grudnia 2011 r. został zawieszony z 26.10.2016 r. w związku z zaistnieniem przesłanki, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU.

W stanie prawnym istniejącym od 15.10.2013 r., aby doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU, przed upływem terminu przedawnienia muszą łącznie zaistnieć następujące przesłanki:

- wszczęcie postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe,
- postępowanie to związane jest z niewykonaniem zobowiązania, którego bieg terminu zostaje zawieszony,
- zawiadomienie podatnika w trybie art. 70c OrdPU o wszczęciu tego postępowania oraz o skutkach wszczęcia postępowania karnego skarbowego w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Dalej przechodząc do meritum, organ wskazał, że decyzja organu I instancji została wydana po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego, w którym dokonano następujących ustaleń.

Przeważającym przedmiotem działalności skarżącej była sprzedaż hurtowa paliw i produktów ropopochodnych, w kontrolowanym okresie wspólnikami spółki byli W.K. oraz T., którzy wchodzili też w skład zarządu spółki. Organ I instancji ustalił również, że w kontrolowanym okresie skarżąca uczestniczyła w obrocie materiałami budowlanymi w postaci stali i folii budowlanej oraz sukcynitu (bursztynu przemysłowego). Po wyrywkowym zbadaniu zawieranych przez skarżącą transakcji dotyczących obrotu węglem oraz świadczonych usług pod kątem ich prawidłowego ujęcia w ewidencjach prowadzonych dla celów rozliczeń podatku od towarów i usług organ I instancji poddał szczególnej analizie transakcje dotyczące nabycia wskazanych wyżej towarów od F A.K. w J., Przedsiębiorstwa Produkcyjno-Handlowo-Usługowego W M.S. w C. oraz U sp. z o.o. w K., a także wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów, do których skarżąca zastosowała stawkę podatku w wysokości 0%, dokonane na rzecz E s.r.o., P., P s.r.o., O. oraz P1 s.r.o., B. Ustalono, iż powyższe transakcje stanowiły element oszustwa karuzelowego o charakterze wewnątrzwspólnotowym. (...)

Jednocześnie ustalone w toku postępowania okoliczności nie dały podstaw do stwierdzenia świadomego udziału spółki w ujawnionym oszustwie podatkowym ani też braku staranności

w tym zakresie, jakkolwiek sam fakt funkcjonowania w obrocie tzw. karuzeli podatkowej nie budził wątpliwości.

Udział skarżącej w ujawnionym procederze był również przedmiotem postępowania wyjaśniającego prowadzonego przez Prokuraturę Okręgową w K. Jednakże w oparciu o dokonane czynności postępowanie przygotowawcze przeprowadzone pod sygn. akt (...) nie dało podstaw do skierowania aktu oskarżenia wobec osób reprezentujących spółkę i nie była ona stroną przedmiotowego postępowania. (...)

W takich okolicznościach zachowanie przez spółkę należytej staranności nie było kwestionowane, a podstawą wydanego rozstrzygnięcia było stwierdzenie, że spółka w rzeczywistości nie była uczestnikiem poszczególnych transakcji. Zgodnie z dokonanymi ustaleniami na żadnym etapie obrotu spółka nie nabyła prawa do rozporządzania ww. towarami jak właściciel, a jej działania w rzeczywistości polegały jedynie na przyjmowaniu faktur od ww. podmiotów i wystawianiu dalszych faktur z tytułu wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów na rzecz kontrahentów z Czech i Słowacji, prowadząc do zafałszowania rzeczywistego przebiegu operacji gospodarczych. (...)

Zdaniem organu na gruncie niniejszej sprawy trafne jest zatem stwierdzenie, że omówieni w niniejszej decyzji wystawcy faktur VAT, w rzeczywistości nie dokonali dostaw towarów na rzecz spółki. Obrót folią budowlaną, wyrobami stalowymi i sukcynitem odbywał się niezależnie od jego przebiegu dokumentowanego fakturami, a spółka nie tylko znała rzeczywisty przebieg transakcji i ich cel, lecz całkowicie świadomie przystąpiła do ukształtowanego już wcześniej łańcucha transakcji, w którym już uprzednio ustalono wszystkie elementy w postaci przedmiotu obrotu, dostawców i końcowych odbiorców, cen towarów i przebiegu transportu. Ponadto na żadnym etapie nie ciążyło na skarżącej ryzyko gospodarcze, nie ponosiła odpowiedzialności kontraktowej ani odpowiedzialności z tytułu gwarancji i rękojmi. **Wobec niedokonania rzeczywistego nabycia spółka nie mogła również dokonywać wewnątrzwspólnotowych dostaw towarów w rozumieniu art. 13 ust. 1 ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 931 ze zm.; dalej: VATU).** Z tych samych względów, zdaniem organu odwoławczego, kwestionowanych transakcji nie można też uznać za transakcje łańcuchowe, o których mowa w art. 7 ust. 8 VATU. (...)

Powyższa decyzja organu odwoławczego została zaskarżona do WSA w Gliwicach.

Zarzucono jej naruszenie następujących przepisów prawa:

- art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70 § 1 OrdPU w zw. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997 r. (t.j. Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) (...),
- art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70 § 1, w zw. z art. 70c OrdPU (...),
- art. 120, art. 121, art. 122, art. 123, art. 124, art. 181, art. 187 § 1–3, art. 191 oraz art. 192 OrdPU (...),
- art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 123, art. 180 § 1, art. 187 § 1 i art. 191 OrdPU (...),
- art. 210 § 1 pkt 6 oraz art. 210 § 4 OrdPU (...),
- art. 1 ust. 2, art. 167 i pozostałych norm zawartych w Tytule X Dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (t.j. Dz.U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 ze zm.) (...),
- art. 7 ust. 1 i 8 VATU (...),
- art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) w zw. z art. 86 ust. 1 i 2 pkt 1 lit. a VATU (...).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach zważył, co następuje:

Zaskarżona decyzja zasługuje na uchylenie, ponieważ narusza przepisy prawa w sposób, który miał istotny wpływ na wynik sprawy w rozumieniu art. 145 § 1 pkt 1 lit. a ustawy z 30.8.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 259; dalej: PostSądAdmU). **Organy nie wykazały bowiem, do czego w realiach sprawy były zobowiązane, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego w sprawie zaniżenia przez skarżącą podatku od towarów i usług za miesiące od lutego do grudnia 2011 r. nie miało charakteru instrumentalnego, to jest, że nie zmierzało tylko do zawieszenia biegu, zbliżającego się terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych skarżącej w podatku VAT za poszczególne miesiące 2011 r.**

Jednocześnie sąd zastrzega, że na obecnym etapie sprawy nie przesądza o instrumentalności, a tym samym o skuteczności czynności wszczęcia postępowania karnego skarbowego w kontekście zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych skarżącej, lecz tylko stwierdza, że zagadnienie to nie zostało przez organ dostatecznie wyjaśnione, co powinno nastąpić w toku ponownego rozpoznania sprawy.

Przechodząc do analizy zagadnienia przedawnienia zobowiązań podatkowych, w pierwszej kolejności należy zauważyć, że z art. 70 § 1 OrdPU wynika, iż zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Zaskarżona decyzja dotyczy zaś zobowiązań podatkowych, których termin płatności przypadał:

a) w 2011 r. (za okres od lutego do listopada 2011 r.), a zatem termin ich przedawnienia upływał, co do zasady z dniem 31.12.2016 r.,
b) w 2012 r. (za grudzień 2011 r.), a zatem termin jego przedawnienia upływał, co do zasady z dniem 31.12.2017 r.

Zgodnie jednak z art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU 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. (...)

Organ powołuje się w tej sprawie właśnie na instytucję zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z przyczyny określonej w art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU i tym uzasadnia możliwość merytorycznego orzekania w sprawie w dniu wydania zaskarżonej decyzji (29.6.2022 r.). Twierdzi bowiem, że Inspektor Kontroli Skarbowej w UKS w K., po zapoznaniu się z materiałami postępowania kontrolnego prowadzonego wobec spółki, stwierdził istnienie podstaw do wszczęcia śledztwa w sprawie zaniżenia przez spółkę podatku od towarów i usług za miesiące od lutego do grudnia 2011 r. w łącznej kwocie 9 535 281,00 zł w wyniku podania nieprawdy w złożonych właściwemu organowi podatkowemu deklaracjach VAT-7 za wskazane miesiące, zawyżenia podatku naliczonego na skutek ujmowania faktur nieodzwierciedlających rzeczywistych operacji gospodarczych oraz zaniżeniu podatku należnego na skutek zastosowania nieprawidłowej stawki podatku VAT, czym narażono na uszczuplenia przedmiotowy podatek o łączną kwotę 5 374 830,00 zł oraz bezpodstawny zwrot podatku na łączną kwotę 4 160 451,00 zł – tj. o czyn z art. 56 § 1, art. 61, art. 62 § 2 i art. 76 § 1 w zw. z art. 6 § 2 KK, w warunkach określonych w art. 37 § 1 pkt 1 oraz art. 38 § 2 pkt 1 KKS. Przedmiotowe postępowanie prowadzone jest pod nadzorem Prokuratury Rejonowej (...) w S. pod sygn. akt (...).

W odniesieniu do kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych skarżący podnosi trzy rodzaje zarzutów.

Po pierwsze, zarzut instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, który sąd uznaje za trafny i do omówienia którego przejdzie w dalszej kolejności.

Po drugie, zarzut naruszenia art. 70 § 1 pkt 6 OrdPU w zw. z art. 70 § 1 OrdPU poprzez przyjęcie, że samo wszczęcie postępowania karnego skarbowego „w sprawie" zawiesza bieg terminu przedawnienia bez postawienia zarzutów, tj. przejścia do fazy „przeciwko osobie".

W ocenie sądu zarzut ten jest niezasadny. W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest już pogląd, zgodnie z którym **dla wystąpienia skutku z art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie jest konieczne, aby przed upływem terminu przedawnienia podatnikowi ogłoszono postanowienie o przedstawieniu zarzutów, tj. aby postępowanie karne skarbowe przekształciło się w fazę *in personam*, jeśli okoliczności sprawy wskazują, że podatnik posiada wiedzę o toczącym się postępowaniu w sprawie, tj. o prowadzonym postępowaniu będącym w fazie *in rem*** (por. wyroki NSA z: 17.5.2017 r., II FSK 1147/15; 8.3.2017 r., I FSK 1196/15; 13.7.2017 r., II FSK 1742/15; 18.5.2016 r., II FSK 1076/14; 5.4.2016 r., II FSK 1637/15). Przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia z art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU jest bowiem samo wszczęcie postępowania o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony.

Po trzecie skarżący podniósł, iż zawiadomienie z 28.10.2016 r. o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie zawierało wymaganych informacji niezbędnych dla skutecznego zawiadomienia strony o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. W ocenie strony skarżącej zawiadomienie w trybie art. 70c OrdPU powinno zawierać co najmniej wskazanie jednostki redakcyjnej KKS dotyczącego czynu, w sprawie którego wszczęto postępowanie.

W ocenie sądu zarzut ten również jest niezasadny z niżej naprowadzonych względów.

Z dniem 15.10.2013 r. został dodany do OrdPU art. 70c, nakładający na organy obowiązek zawiadamiania strony postępowania 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 OrdPU oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

W dalszej kolejności została podjęta uchwała przez skład siedmiu sędziów NSA 18.6.2018 r. I FPS 1/18, zgodnie z którą zawiadomienie podatnika dokonane na podstawie art. 70c OrdPU informujące, że z określonym co do daty dniem, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy, jest wystarczające do stwierdzenia, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU.

Zawiadomienie podatnika dokonane na podstawie art. 70c OrdPU informujące, że z określonym co do daty dniem *na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU* nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy, może być zatem postrzegane jako minimum czyniące zadość przywołanemu wyżej standardowi konstytucyjnemu. W ten sposób podatnik uzyskuje bowiem wiedzę, że według organu podatkowego, jego zobowiązanie podatkowe nie ulegnie przedawnieniu z powodu przyczyny tkwiącej w art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU, czyli właśnie ze względu na wszczęcie postępowania dotyczącego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego związanego z niewykonaniem tego zobowiązania. **Od momentu zatem powiadomienia podatnika o fakcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia na skutek wystąpienia przyczyny opisanej w art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU przestaje po stronie podatnika istnieć stan niepewności co do tego, czy jego zobowiązanie podatkowe się przedawniło, czy nie.** Innymi słowy – jak trafnie zauważono to w jednym z wyroków poświęconych rozstrzyganemu zagadnieniu prawnemu – z chwilą doręczenia takiego zawiadomienia obiektywnie przestaje istnieć (...) *stan nieświadomości podatnika – eksponowany przez Trybunał na tle art. 2 Konstytucji RP – co do wystąpienia przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego przewidzianej w art. 70 § 1 pkt 6 OrdPU* (zob. wyrok NSA z 6.12.2017 r., I FSK 212/16). Zawiadomienie o wskazanej wyżej treści pozwala podatnikowi na przewidywanie dalszych działań organów państwa, a w ślad za tym zaplanowanie działań własnych.

Zawiadomienie z 28.10.2016 r. sporządzone w niniejszej sprawie spełnia wszelkie wymogi, o których mowa jest powyżej. Zawiadomienia to dokonane na podstawie art. 70c OrdPU informuje bowiem, że z określonym co do daty dniem *na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU* nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika, za wskazany okres rozliczeniowy.

Na uwzględnienie zasługuje z kolei zarzut skargi dotyczący naruszenia art. 70 § 1 i § 6 pkt 1 OrdPU, w zakresie instrumentalnego wykorzystania przez organy prawa do wszczęcia postępowania karnego skarbowego w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Odnosząc się do stanowiska skarżącej, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego było determinowane wyłącznie dążeniem do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, należy wskazać, że niedopuszczalne jest wszczynanie takiego postępowania tylko w tym celu. Zarazem dostrzec trzeba, że przeciwko takiemu wykorzystaniu tej instytucji stanowczo zaprotestowano w uchwale NSA z 24.5.2021 r., I FPS 1/21. W orzeczeniu tym wskazano również, że **w ramach sprawowanej kontroli sądy administracyjne są upoważnione i zobligowane do badania, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie zostało wykorzystane jedynie do instrumentalnego wywołania skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego**. Podkreślono, że taki wniosek może potwierdzić fakt wszczęcia tego postępowania w sytuacji, gdy z oczywistego braku przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych (por. art. 1 KKS) lub istnienia negatywnych przesłanek procesowych, wymienionych w art. 17 § 1 KKS, jasne jest już w momencie wydania postanowienia, że cele postępowania karnego skarbowego nie będą mogły być zrealizowane. Ponadto o braku woli realizowania celów postępowania karnego skarbowego, a tym samym sztucznym wykorzystaniu instrumentu z tego postępowania do przedłużenia wskazanego terminu, może świadczyć także brak realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania.

Przepis art. 269 § 1 PostSądAdmU nie pozwala żadnemu składowi sądu administracyjnego rozstrzygnąć sprawy w sposób sprzeczny ze stanowiskiem zawartym w uchwale powiększonego składu NSA. Skład, który nie podziela takiego stanowiska, może jedynie ponownie przedstawić dane zagadnienie odpowiedniemu składowi powiększonemu. Podkreślenia wymaga, że sąd w składzie rozpatrującym niniejszą skargę w pełni podziela stanowisko zaprezentowane w tej uchwale, zgodnie z którą ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c

OrdPU mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji. **W szczególności przedmiotem badania powinno być na tle okoliczności danej sprawy podatkowej, czy wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.** Dokonanie takiej oceny powinno być wcześniej przeprowadzone przez organ podatkowy stosujący art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c OrdPU przy rozpatrywaniu sprawy podatkowej.

Jak wskazano w uzasadnieniu uchwały *w przypadkach wątpliwych, w szczególności wówczas gdy moment wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jest bliski dacie przedawnienia zobowiązania podatkowego, wyjaśnienie tej kwestii powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji podatkowej, stosownie do art. 210 § 4 OrdPU. Taka informacja jest konieczna aby z jednej strony zagwarantować podatnikowi, że postępowanie podatkowe jest prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zgodnie z art. 121 § 1 tej ustawy. Z drugiej zaś jej zamieszczenie umożliwi następnie dokonanie oceny prawidłowości zastosowania tej instytucji przez sąd administracyjny kontrolujący akt wydany przez organ podatkowy*.

Tymczasem uzasadnienie zaskarżonej decyzji nie zawiera okoliczności istotnych do oceny, czy powołanie się przez organ na art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU miało, czy też nie instrumentalny charakter. Motywy decyzji nie pozwalają na ocenę, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia w tej sprawie.

Organ odwoławczy wskazuje jedynie, że organ kontroli na podstawie zgromadzonych dowodów powziął uzasadnione podejrzenie, że w miesiącach od lutego do grudnia 2011 r. księgi podatkowe spółki były prowadzone w sposób nierzetelny. Z uwagi na dużą wartość uszczuplonej należności publicznoprawnej wszczęcie śledztwa, zdaniem organu odwoławczego, było w pełni uzasadnione. (...)

Z kolei strona skarżąca wskazuje, że w postępowaniu karnym skarbowym, organ nie przejawia żadnej aktywności, poprzestał jedynie na zawiadomieniu strony o wszczęciu postępowania karnego skarbowego oraz że członkom zarządu skarżącej nie przedstawiono zarzutów. (...)

Mając na uwadze treść ww. uchwały NSA I FPS 1/21, jak i dowody zebrane w aktach sprawy, należy stwierdzić, że niezbadanie i niewyjaśnienie w decyzji kwestii instrumentalnego wszczęcia podstępowania karnego skarbowego, poprzez wykazanie, że już w momencie wydania postanowienia o wszczęciu tego postępowania cele tego postępowania mogły być zrealizowane, a także wykazanie realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania – narusza zawartą w art. 121 § 1 OrdPU zasadę ogólną prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organu podatkowego, jak i art. 210 § 4 OrdPU w zakresie należytego uzasadnieniu decyzji. Naruszenia te mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż przy orzekaniu w przedmiocie zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za okres od lutego do grudnia 2011 r. po upływie 5-letniego terminu określonego w art. 70 § 1 OrdPU kwestia zawieszenia biegu tego terminu ma fundamentalne znaczenie.

W sprawie, kiedy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nastąpiło na 2 miesiące przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania spółki (w podatku od towarów i usług za miesiące od lutego do listopada 2011 r.), jak twierdzi pełnomocnik skarżącej, organ prowadzący to postępowanie nie przejawia żadnej aktywności, członkom zarządu skarżącej nie przedstawiono zarzutów, a postępowanie prowadzone pod sygn. akt (...) nie dało podstaw do skierowania aktu oskarżenia wobec osób reprezentujących skarżącą, nie można wykluczyć, a wręcz istnieje wysokie prawdopodobieństwo, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego w 26.10.2016 r. miało, jak podnosi skarżąca, instrumentalny charakter.

Dlatego obowiązkiem organu odwoławczego będzie wyjaśnienie tej zasadniczej dla sprawy kwestii, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji, stosownie do art. 210 § 4 OrdPU. Taka informacja jest konieczna, aby z jednej strony zagwarantować skarżącej, że postępowanie podatkowe jest prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zgodnie z art. 121 § 1 tej ustawy i umożliwić jej odniesienie się do argumentacji organu. Z drugiej zaś, jej zamieszczenie w decyzji umożliwi następnie dokonanie oceny prawidłowości zastosowania tej instytucji przez sąd kontrolujący ten akt.

W tym stanie rzeczy odniesienie się do pozostałych zarzutów skargi jest przedwczesne. (...)

Mając na uwadze powyższe, rozpoznając skargę, uchylono zaskarżoną decyzję na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a PostSądAdmU, uznając, że organ odwoławczy dokonał nieprawidłowej wykładni art. 70 § 6 pkt 1 OrdPU. (...)

KOMENTARZ

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w komentowanym wyroku jednoznacznie potwierdził, że skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie może przynieść wszczęcie postępowania karnego skarbowego, które jest spowodowane chęcią przedłużenia przez organ podatkowy terminu na wydanie decyzji. Zdaniem sądu organy nie mogą instrumentalnie wszczynać postępowań karnych skarbowych tylko w tym celu, by doprowadzić do zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Okoliczności wszczęcia takiego postępowania karnego skarbowego muszą jednoznacznie wskazywać, że celem wszczęcia postępowania karnego nie było wydłużenie terminu na prowadzenie postępowania podatkowego i wydanie decyzji.

Sąd administracyjny zasadnie zwrócił uwagę, że w związku ze stanowiskiem przedstawionym w szeroko komentowanej uchwale NSA z 2021 r., I FPS 1/21 (i wiążącej pośrednio wszystkie składy orzekające) – w każdej sytuacji, gdy decyzja podatkowa wydana jest po upływie standardowego terminu przedawnienia, konieczne jest badanie przez sądy administracyjne kwestii tego, czy rzeczywiście doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia ze względu na wszczęcie postępowania karnego skarbowego. Gdy takie wszczęcie było instrumentalne – wówczas nie wystąpi skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach zwrócił uwagę na bardzo istotny charakter uzasadnienia decyzji organu podatkowego, która jest wydawana po upływie standardowego terminu przedawnienia. Sąd podkreślił, że w takim przypadku uzasadnienie decyzji (w szczególności decyzji organu podatkowego II instancji) powinno zawierać szczegółowe omówienie okoliczności, które pozwolą ocenić, czy rzeczywiście doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia (czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie było instrumentalne). Brak zawarcia takich ustaleń w uzasadnieniu decyzji powoduje, że narusza ona art. 210 OrdPU (regulujący obligatoryjne elementy decyzji), a w efekcie prowadzi do konieczności uchylenia takiej decyzji przez sąd administracyjny.

Sąd zwrócił uwagę, że w sprawach, w których postępowanie karne skarbowe prowadzone jest przez Prokuraturę (wobec czego podatnik i organy nie mają swobodnego dostępu do akt takiej sprawy), to konieczne jest poczynienie przez organ podatkowy odpowiednich ustaleń i pozyskanie informacji od Prokuratury w zakresie tego, na jakim etapie jest postępowanie karne skarbowe i jakie czynności organ prowadzący podjął w jego toku.

Sąd administracyjny w omawianym wyroku przedstawił również bardzo cenne instrukcje, które wskazują na instrumentalne wykorzystanie instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia ze względu na wszczęcie postępowania karnego skarbowego:

- brak realnej aktywności organu prowadzącego postępowanie karne (np. brak przedstawienia zarzutów odpowiednim osobom);
- okoliczność, że już w momencie wydania postanowienia o wszczęciu tego postępowania cele tego postępowania nie mogły być zrealizowane;
- wszczęcie postępowania karnego skarbowego na krótko przed upływem standardowego terminu przedawnienia (np. na 2 miesiące przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatnika).

Jakub Warnieło, doradca podatkowy, Szef Zespołu Postępowań Podatkowych w MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy