



ODPIS

WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 14 kwietnia 2025 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący

sędzia NSA Jan Rudowski

sędzia NSA Stanisław Bogucki

sędzia NSA Bogusław Dauter (współspr.)

sędzia NSA Antoni Hanusz

sędzia NSA Maciej Jaśniewicz

sędzia NSA Roman Wiatrowski (spr.)

sędzia NSA Janusz Zubrzycki

Protokolant

asystent sędziego Paweł Bobrowicz

po rozpoznaniu w dniu 14 kwietnia 2025 r.

na rozprawie w Izbie Finansowej

ze skargi kasacyjnej

od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

z dnia 8 listopada 2023 r. sygn. akt

w sprawie ze skargi

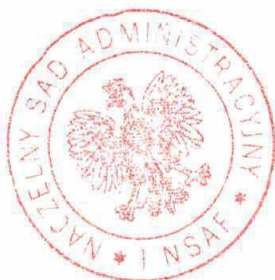
na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej

z dnia 12 czerwca 2023 r.

w przedmiocie podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r.

1) oddala skargę kasacyjną,

2) odstępuje od zasądzenia zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego w całości.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Marek Wiatrowski

starszy inspektor sądowy

UZASADNIENIE

1. Przedmiot postępowania kasacyjnego.

Rozpoznawana skarga kasacyjna wywiedziona została przez [REDAKTOWANO] (dalej: Spółka lub Skarżąca) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego [REDAKTOWANO] z 8 listopada 2023 r. ([REDAKTOWANO] mocą którego oddalono skargę Spółki na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej [REDAKTOWANO] z 12 czerwca 2023 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r.

2. Postępowanie przed organami podatkowymi.

2.1. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANO] przeprowadził wobec Spółki kontrolę podatkową m.in. w zakresie zbadania zasadności deklarowanej kwoty zwrotu za czerwiec 2013 r., sprawdzenia dokumentacji i ewidencji związanej z rozliczeniem podatku od towarów i usług za okresy rozliczeniowe od kwietnia do czerwca 2013 r. Protokół z przeprowadzonych czynności kontrolnych został doręczony 6 września 2013 r. Zdaniem organu, Skarżąca bezpodstawnie dokonała obniżenia kwot podatku należnego o podatek naliczony w łącznej kwocie 1 509 277,98 zł, wynikającej z faktur wystawionych na jej rzecz przez [REDAKTOWANO] w Republice Czeskiej tytułem sprzedaży wyrobów stalowych oraz z faktury wystawionej na jej rzecz przez [REDAKTOWANO] tytułem wynagrodzenia związanego z umową z 21 czerwca 2013 r.

2.1.1. W kontekście faktur wystawianych Skarżącej przez [REDAKTOWANO], organ ustalił, że na podstawie podpisanej 13 lutego 2013 r. umowy zakupu wyrobów stalowych, Skarżąca miała nabyć od [REDAKTOWANO] 2 026,26 ton ceowników i blachy o wartości brutto 4 966 356,10 zł, które miały znajdować się na placach składowych w [REDAKTOWANO] użytkowanych przez [REDAKTOWANO] spółkę z o.o. Należność za towar skompensowano natomiast wobec Skarżącej z należnościami [REDAKTOWANO] z tytułu dokonanego 7 czerwca 2013 r. zakupu działek w [REDAKTOWANO] o wartości 4 322 700 zł. Nieskompensowanej części długu wobec [REDAKTOWANO] Skarżąca jednak nie zapłaciła. Z ustaleń czeskich organów podatkowych wynikało, że towar, jaki Skarżąca miała nabyć od [REDAKTOWANO] pochodził od [REDAKTOWANO] sp. z o.o. [REDAKTOWANO] nie zapłaciła należności na rzecz [REDAKTOWANO]. Organ stwierdził również brak dowodów, aby towar ten

odebrała lub transportowała. Ustalono, że w I kwartale 2013 r. towar w nieznanej faktycznie ilości bezpośrednio z placów użytkowanych przez [REDAKTOWANO] trafił do składu [REDAKTOWANO]

2.1.2. Odnosząc się z kolei do odliczenia podatku naliczonego w kwocie 575 000 zł (wartość netto 2 500 000 zł) z faktury z 28 czerwca 2013 r., wystawionej na rzecz Skarżącej przez [REDAKTOWANO], wskazano natomiast, że 21 czerwca 2013 r. podmioty te podpisały umowę dzierżawy hali, stanowiącej wydzieloną część nieruchomości w [REDAKTOWANO]. Docelowo Skarżąca w hali tej miała prowadzić klub fitness i świadczyć usługi związane z uprawianiem sportu, ochroną zdrowia i poprawą kondycji fizycznej, co wymagało zmiany przeznaczenia części budynku. Niezależnie od czynszu Skarżąca zobowiązała się do 19 lipca 2013 r. zapłacić spółce [REDAKTOWANO] S.A. kwotę 2 500 000 zł (bezzwrotne) jako wynagrodzenie (odstępne) za utracone korzyści i ograniczenie produkcji, spowodowane trwałą zmianą przeznaczenia nieruchomości (przedmiotu umowy). Z oględzin przeprowadzonych 14 września 2014 r. wynikało, że w hali stanowiącej przedmiot dzierżawy nie wykonano żadnych prac, a pomieszczenia te [REDAKTOWANO] wykorzystywała jako magazyny. Wcześniej, w dniu 15 lutego 2013 r. Skarżąca podpisała [REDAKTOWANO] umowę składu stali i wyrobów hutniczych na placach składowych [REDAKTOWANO]. Następnie zaś 28 czerwca 2013 r. Skarżąca wystawiła na rzecz [REDAKTOWANO] dwie faktury tytułem dostawy blachy, w których przepisała niektóre pozycje asortymentu (1 289,32 ton blachy) w tej samej cenie, w której towar ten zafakturowała na jej rzecz spółka [REDAKTOWANO]. Zdaniem organów, rola Skarżącej sprowadzała się więc w tym zakresie jedynie do „przefakturowania” wcześniej pozyskanych dokumentów. W ten sposób należności wynikające z umowy składu i wynagrodzenie za utracone korzyści z tytułu najmu hali, skompensowano z płatnościami wymagalnymi od [REDAKTOWANO] z faktur mających potwierdzać dostawę blachy, różnicę zaś zapłacono przelewem 19 lipca 2013 r.

2.2. Wobec powyższego, postanowieniem z 13 września 2013 r. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANO] wszczął z urzędu postępowanie w sprawie rozliczenia podatku od towarów i usług za miesiące od kwietnia do czerwca 2013 r.

2.3. W dniu 31 marca 2016 r. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w [REDAKTOWANE] wydał decyzję, którą określił Skarżącej z tytułu podatku od towarów i usług kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc za kwiecień i maj 2013 r. oraz kwotę zobowiązania podatkowego do wpłaty za czerwiec 2013 r.

2.4. Dyrektor Izby Skarbowej w [REDAKTOWANE] po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego, decyzją z 28 lipca 2016 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W ocenie organu, spółki [REDAKTOWANE], Skarżąca i [REDAKTOWANE] tak układały swoje interesy, aby poprzez zawarcie umów: z 29 grudnia 2012 r. (sprzedaż wyrobów stalowych [REDAKTOWANE] przez [REDAKTOWANE]; z 13 lutego 2013 r. (sprzedaż tych samych wyrobów Skarżącej przez [REDAKTOWANE]); z 28 czerwca 2013 r. (sprzedaż tych wyrobów [REDAKTOWANE] przez Skarżącą); z 21 czerwca 2013 r. (wyzierżawienie Skarżącej hali przez [REDAKTOWANE] z obowiązkiem zapłaty odstępnego); a także wystawienie faktur, w których jako przedmiot transakcji wskazano obrót wyrobami stalowymi i wynagrodzenie tytułem utraconych korzyści, wywołać określone skutki prawne i podatkowe, w następstwie których w czerwcu 2013 r. Skarżąca mogła ubiegać się o zwrot podatku od towarów i usług w kwocie 271 605 zł. Skoro zdaniem organu, [REDAKTOWANE] nie posiadała i nie sprzedała Skarżącej ujętego w fakturach towaru, a [REDAKTOWANE] nie oddała Skarżącej w użytkowanie hali, to w myśl art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ze zm.; dalej: ustawa o VAT), sporne faktury nie mogły stanowić podstawy do obniżenia przez Skarżącą podatku należnego. W ocenie Dyrektora Izby Skarbowej Skarżąca w pełni świadomie uczestniczyła w transakcjach wykorzystanych do popełnienia oszustwa podatkowego, a w związku z tym brak było przesłanek do uznania, że mogła ona skorzystać z tzw. domniemania „dobrej wiary”.

2.5. W wyniku skargi na powyższą decyzję, Wojewódzki Sąd Administracyjny w [REDAKTOWANE] wyrokiem z 15 grudnia 2016 r. [REDAKTOWANE] oddalił skargę.

2.6. Po rozpatrzeniu skargi kasacyjnej Skarżącej, Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 18 kwietnia 2019 r. (sygn. akt [REDAKTOWANE]), uchylił wyżej wskazany wyrok WSA [REDAKTOWANE] oraz decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w [REDAKTOWANE] z 28 lipca 2016 r. W uzasadnieniu wyjaśnił, że prawomocnym wyrokiem Sądu Okręgowego [REDAKTOWANE] z 5 lutego 2018 r. [REDAKTOWANE] oskarżonego [REDAKTOWANE] uznano za winnego tego, że „w okresie od dnia 24.01.2013 r. do

01.02.2013 r. [REDAKTOWANE] jako prezes zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością [REDAKTOWANE] będąc zobowiązany do zajmowania się sprawami majątkowymi spółki, nadużył udzielonych mu uprawnień poprzez sprzedaż stali i wyrobów hutniczych spółce [REDAKTOWANE] z siedzibą [REDAKTOWANE] faktury [REDAKTOWANE] z dnia 24.01.2013 r. o wartości 781.518,69 zł i faktury [REDAKTOWANE] z dnia 01.02.2013 r. o wartości 5.126.102, 90 zł, bez uprzedniej weryfikacji kupującej spółki, braku zabezpieczenia transakcji, ustalenia terminu płatności faktury [REDAKTOWANE] z dnia 24.01.2013 r. na okres 6 miesięcy, w następstwie czego wyrządził szkodę majątkową spółce z o.o. [REDAKTOWANE] w wielkich rozmiarach w łącznej wysokości 5.907.621,59 zł, tj. czynu z art. 296 § 1 i 3 k.k.”.

Mając więc na względzie dyspozycję z art. 11 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że mimo uprawnomocnienia się powyższego wyroku karnego po wydaniu zaskarżonego wyroku WSA [REDAKTOWANE] z 15 grudnia 2016 r., uzasadnione jest ponowne przeprowadzenie postępowania przez Dyrektora Izby Skarbowej z uwzględnieniem, iż wbrew dotychczas przyjmowanej przez organy ocenie, spółka [REDAKTOWANE] faktycznie nabyła od spółki [REDAKTOWANE] wyroby stalowe i okoliczność tę organ winien uwzględnić, poprawnie ustalając stan faktyczny niniejszej sprawy, której przedmiot, co należy w tym względzie przypomnieć, stanowi prawo do odliczenia przez Skarżącą podatku naliczonego na podstawie faktur wystawianych jej m.in. przez spółkę [REDAKTOWANE]. Prawo to zostało przez organy zakwestionowane ze względu na pozorność transakcji, co w świetle wyżej wskazanego prawomocnego wyroku sądu karnego podlegać w tym zakresie winno stosownej korekcie.

2.7. Następnie Dyrektor Izby Administracji Skarbowej [REDAKTOWANE], decyzją z 8 października 2019 r. uchylił decyzję Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w [REDAKTOWANE] z 31 marca 2016 r. w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

2.8. Po ponownie przeprowadzonym postępowaniu podatkowym, Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANE] wydał 24 września 2020 r. decyzję w przedmiocie określenia z tytułu podatku od towarów i usług kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc za kwiecień i maj 2013 r. oraz kwoty zobowiązania podatkowego do wpłaty za czerwiec 2013 r.

2.9. Po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej [REDAKTOWANO] decyzją z 7 stycznia 2021 r. uchylił jednak decyzję Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANO] z 24 września 2020 r. w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania.

2.10. Po ponownie przeprowadzonym postępowaniu, Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANO] wydał decyzję z 4 października 2021 r., w której określił Skarżącą z tytułu podatku od towarów i usług kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc za kwiecień i maj 2013 r. oraz kwotę zobowiązania podatkowego do wpłaty za czerwiec 2013 r., od której Skarżąca wniosła odwołanie.

2.11. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej [REDAKTOWANO] decyzją z 10 lutego 2022 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

2.12. Skarżąca pismem z 30 marca 2022 r. wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego [REDAKTOWANO] skargę na powyższą decyzję, który wyrokiem z 5 lipca 2022 r. ([REDAKTOWANO]) uchylił zaskarżoną decyzję uznawszy, iż organ nie wyjaśnił istotnej dla sprawy okoliczności, czy pozorność przedmiotowych transakcji należy rozpatrywać w ramach nadużycia prawa.

2.13. Powyższy wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego [REDAKTOWANO] został zaskarżony do Naczelnego Sądu Administracyjnego skargami kasacyjnymi z 11 sierpnia 2022 r. zarówno przez Skarżącą, jak i przez Dyrektora Izby Administracji Skarbowej [REDAKTOWANO]

2.14. Wyrokiem z 9 lutego 2023 r. (sygn. akt [REDAKTOWANO]) Naczelny Sąd Administracyjny oddalił obie skargi kasacyjne uznając, że sformułowane w nich zarzuty nie zasługiwały na uwzględnienie.

2.15. Prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w [REDAKTOWANO] z 5 lipca 2022 r. ([REDAKTOWANO]) wraz z aktami sprawy wpłynął do Izby Administracji Skarbowej [REDAKTOWANO] 17 kwietnia 2023 r.

2.16. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej [REDAKTOWANO] wydał 12 czerwca 2023 r. decyzję, mocą której, działając na podstawie art. 233 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.; dalej: o.p.), uchylił decyzję organu pierwszej instancji w części dotyczącej określenia kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc: za kwiecień oraz maj 2013 r. i w tej części umorzył postępowanie w sprawie, w

pozostalej zaś części, a więc dotyczącej określenia kwoty zobowiązania podatkowego za czerwiec 2013 r., podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego, uchylił decyzję organu pierwszej instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ uznając, że rozstrzygnięcie sprawy wymaga przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części. Po dokonaniu oceny zebranego materiału dowodowego, będąc związany oceną Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w [REDAKTOWANO] zawartą w prawomocnym wyroku z 5 lipca 2022 r. ([REDAKTOWANO]), Dyrektor Izby Administracji Skarbowej wyjaśnił, że materiał ten nie pozwala na podjęcie jednoznacznego rozstrzygnięcia na obecnym etapie postępowania w sprawie z uwagi na niewystarczające wyjaśnienie stanu faktycznego. W ocenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, dla oceny zasadności zakwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego, wykazanego w zakwestionowanych fakturach wystawionych na rzecz Spółki przez [REDAKTOWANO]. oraz [REDAKTOWANO], wymagane jest podjęcie wskazanych czynności przez organ pierwszej instancji.

3. Skarga do sądu administracyjnego.

3.1. W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego [REDAKTOWANO] Skarżąca wniosła o uchylenie zaskarżonej decyzji w części objętej punktem 2 oraz o umorzenie postępowania podatkowego.

3.2. Zaskarżonej decyzji zarzuciła naruszenie:

– art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 o.p. przez ich błędną wykładnię, a w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie w sprawie i przyjęcie, że wszczęcie postępowania przez Prokuratora Prokuratury Okręgowej [REDAKTOWANO] które następnie zostało umorzone na skutek stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, niosło za sobą skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia;

– art. 70 § 6 pkt 4 i § 7 pkt 4 o.p. przez ich błędną wykładnię, a w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie w sprawie oraz uznanie, że doręczenie zarządzenia zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, wydane na podstawie decyzji zabezpieczającej, która została następnie uchylona prawomocnym wyrokiem przez Wojewódzki Sąd Administracyjny [REDAKTOWANO] niosło za sobą skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

4. Wyrok Sądu pierwszej instancji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny [REDAKTOWANO], wyrokiem z 8 listopada 2023 r. [REDAKTOWANO], oddalił skargę Spółki na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w [REDAKTOWANO] 12 czerwca 2023 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r.

W uzasadnieniu wyjaśnił, że na obecnym etapie zagadnieniem spornym w rozpoznawanej sprawie jest przedawnienie zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r. Skarżąca z jednej strony zakwestionowała fakt zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r., ponieważ wszczęte 7 czerwca 2018 r. postępowanie karne skarbowe zostało umorzone wobec braku znamion czynu zabronionego. Z drugiej zaś podniosła, że w okolicznościach rozpoznawanej sprawy nie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia na zasadach wynikających z przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ponieważ zostało ono wydane na podstawie decyzji o zabezpieczeniu uchylonej następnie wyrokiem WSA w [REDAKTOWANO]. W ocenie Sądu pierwszej instancji organ prawidłowo uznał, że fakt umorzenia postępowania karnego skarbowego pozostaje bez wpływu na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Za prawidłowe uznał również dokonane przez organ w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji wyliczenia okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sprawie z uwzględnieniem okresów jego zawieszenia.

5. Skarga kasacyjna.

5.1. Spółka reprezentowana przez zawodowego pełnomocnika, pismem z 2 maja 2024 r., wniosła skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego [REDAKTOWANO] z 8 listopada 2023 r. [REDAKTOWANO]

5.2. Wyrok Sądu pierwszej instancji zaskarżono w całości, zarzucając mu:

I. naruszenie następujących przepisów prawa materialnego:

1) art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 oraz art. 70c w zw. z art. 2a o.p. w zw. art. 2 i art. 32 Konstytucji, przez ich błędną wykładnię polegającą na uznaniu, że w świetle zasady zaufania do organów administracji podatkowej oraz zasady uzasadnionych oczekiwań, bez znaczenia dla stosowania instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia ze względu na toczące się postępowanie karne skarbowe jest okoliczność, że

postępowanie karne (które w momencie jego wszczęcia było prowadzone w fazie *in rem*) zostało umorzone wobec stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego (art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k.), wskutek czego doszło do nieprawidłowego zastosowania przepisów art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 o.p. i uznania przez WSA [REDAKTOWANE], że doszło do zawieszenia biegu terminu zobowiązania Skarżącej w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r.

2) art. 70 § 6 pkt 4 i § 7 pkt 4 w zw. z art. 2a o.p. przez jego błędną wykładnię polegającą na uznaniu przez Sąd pierwszej instancji, że uchylenie decyzji organu II instancji, stanowiącej podstawę wydania zarządzenia zabezpieczenia, nie powoduje unicestwienia materialnoprawnego skutku postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia i w konsekwencji ich błędne zastosowanie polegające na stwierdzeniu, że w niniejszej sprawie doszło do przerwania biegu terminu przedawnienia.

II. naruszenie następujących przepisów postępowania:

1) art. 133 § 1, art. 134 § 1, art. 135 oraz art. 141 § 4 w zw. z art. 151, art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) i c) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 1634, ze zm.; dalej: p.p.s.a.), które miało wpływ na wynik sprawy w taki sposób, że dokonując oceny legalności zaskarżonej decyzji, WSA [REDAKTOWANE] stwierdził brak naruszenia prawa i odmówił jej uchylenia, w sytuacji gdy organ podatkowy naruszył mające istotny wpływ na wynik sprawy przepisy art. 120, art. 121, art. 122 oraz art. 187 § 1 o.p. przez uchylenie zaskarżonej decyzji w części, tj. dotyczącej określenia za czerwiec 2013 r. kwoty zobowiązania podatkowego podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego w wysokości 910 981 zł i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia, gdyż rozstrzygnięcie sprawy wymaga przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części – w sytuacji gdy doszło do przedawnienia tego zobowiązania podatkowego.

5.3. Powołując się na powyższe zarzuty, wniesiono o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i rozpoznanie skargi przez Naczelny Sąd Administracyjny przez uchylenie zaskarżonej decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej [REDAKTOWANE] w części dotyczącej zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 roku oraz umorzenie postępowania ze względu na przedawnienie zobowiązania podatkowego oraz zasądzenie na rzecz Skarżącej zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

6. Odpowiedź na skargę kasacyjną.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej [REDAKTOWANO], reprezentowany przez zawodowego pełnomocnika, pismem z 29 maja 2024 r., stanowiącym odpowiedź na skargę kasacyjną, wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej oraz o zasądzenie od Skarżącego na rzecz organu zwrotów kosztów postępowania kasacyjnego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

7. Postanowienie o przedstawieniu pytania prawnego do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Postanowieniem z 18 października 2024 r. (sygn. I FSK 1078/24), wydanym na podstawie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935, ze zm.; dalej: p.p.s.a.), Naczelny Sąd Administracyjny przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, wyłaniające się na tle rozpoznawanej sprawy zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, a mianowicie – Czy wywoła skutek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 poz. 2383 ze zm.), wszczęcie 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, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego?

Rozpoznając skargę kasacyjną, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że z uwagi na zakres podstaw kasacyjnych w pierwszym rzędzie niezbędne stało się wyjaśnienie, budzącego poważne wątpliwości, zagadnienia prawnego związanego z wykładnią art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem 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.

Problem powyższy sprowadza się do tego, czy w świetle uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2021 r. o sygn. I FPS 1/21, zgodnie z którą „W świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U z 2017 r. poz. 2188 ze zm.) oraz art. 1-3 i art. 134 § 1 ustawy

z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm.) ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r., poz. 1325) mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji”, zakończenie 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 postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

7.1. W złożonej przez siebie skardze kasacyjnej Skarżąca wywiodła, że umorzenie 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, postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, nie skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej wskazała, że Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANO] pismem z 29 maja 2018 r. zawiadomił Prokuraturę Okręgową [REDAKTOWANO] o podejrzeniu popełnienia przez Spółkę przestępstwa, polegającego na poświadczeniu nieprawdy w dokumentacji dotyczącej rozliczenia podatku od towarów i usług za miesiące od kwietnia do czerwca 2013 roku, przez przyjmowanie do rozliczenia faktur niedokumentujących rzeczywistych transakcji handlowych. Prokuratura Okręgowa [REDAKTOWANO] pismem z 8 czerwca 2018 r., poinformowała organ podatkowy o wszczęciu 7 czerwca 2018 r. śledztwa w sprawie o przestępstwo z art. 271 § 1 i 3 w zbiegu z art. 273 w zw. z art. 11 § 2 w zw. z art. 12 kk oraz po myśli art. 8 § 1 o przestępstwo skarbowe z art. 62 § 2 w zb. z art. 56 § 1 w zw. z art. 7 § 1 w zw. z art. 6 § 2 k.k.s. O wszczęciu postępowania karnego skarbowego Spółka została zawiadomiona pismem Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANO] z 15 czerwca 2018 r. Postępowanie karne skarbowe toczyło się przez ponad 1,5 roku i w jego trakcie zgromadzony został obszerny materiał dowodowy, na podstawie którego Prokurator Prokuratury Okręgowej nie tylko nie był w stanie przedstawić zarzutów (przejście w fazę *ad personam*), ale zmuszony był umorzyć postępowanie karne

wobec stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego. Na postanowienie Prokuratora Prokuratury Okręgowej [REDAKTOWANO] zażalenie do Sądu Okręgowego w [REDAKTOWANO] wniósł Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w [REDAKTOWANO], jednak nie zostało ono uwzględnione. W ocenie Spółki postanowienie Sądu Okręgowego w [REDAKTOWANO] w zakresie zasadności umorzenia postępowania karnego wskazuje jednoznacznie, że działania Skarżącej nie wypełniały ani znamion strony przedmiotowej, ani podmiotowej przestępstwa. Oznacza to, że działania te zostały uznane za w pełni legalne i dopuszczalne w świetle materialnego prawa karnego.

W związku z powyższym Skarżąca przedstawiła pogląd, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia, wynikające ze wszczęcia postępowania karnego skarbowego, nie wywołuje skutków prawnych wobec stwierdzenia formalnej przeszkody dla prowadzenia dalszego postępowania, a taką jest bez wątpienia brak znamion czynu zabronionego. Skoro działanie podatnika nie nosi znamion czynu zabronionego, uznać należy, że wszczynanie postępowania karnego skarbowego jest z zasady i od początku zbędne. W ocenie Skarżącej postępowanie karne skarbowe nie powinno być w ogóle prowadzone ze względu na brak znamion czynu zabronionego, prowadząc tym samym do naruszenia zarówno zasad ogólnych postępowania (zwłaszcza zasad zaufania i słusznym oczekiwań), jak i zasady równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji), bowiem negatywne konsekwencje wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub o wykroczenie skarbowe dotyczą tylko takich podatników, wobec których podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego nie potwierdziło się, a okoliczność taka nie jest cechą relewantną uzasadniającą różnicowanie sytuacji prawnej jednostek. Skarżąca podkreśliła, że bezpodstawne wszczęcie postępowania karnego skarbowego następuje, gdy przesłanką świadczącą o braku podstaw do jego prowadzenia jest brak w czynie podatnika znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego, czyli niesprzeczność tego czynu z materialnymi wymogami skierowanymi do podatnika, a wynikającymi z ustaw podatkowych i która to przesłanka choć istnieje zawsze *ex ante* względem chwili wydania postanowienia o wszczęciu postępowania karnego skarbowego, rozpoznawana jest przez organ prowadzący postępowanie dopiero *ex post*, czyli po jego przeprowadzeniu, czego wynikiem będzie umorzenie postępowań w fazie postępowania przygotowawczego z powołaniem się na art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. albo uniewinnienie oskarżonego podatnika w fazie postępowania sądowego. W świetle tak

przedstawionej argumentacji, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie powinien – zdaniem Skarżącej – obejmować zakresem swojego zastosowania ani sytuacji instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, ani sytuacji oczywiście niesłusznego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, zaś wykazanie zajścia każdej z tych okoliczności powinno mieć dla podatnika tożsame konsekwencje i wywoływać skutek *ex tunc* w postaci cofnięcia konsekwencji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowego.

7.2. Argumentacji powyższej nie podzielił natomiast Sąd pierwszej instancji, który w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku zaprezentował stanowisko, w myśl którego fakt umorzenia postępowania karnego skarbowego pozostaje bez wpływu na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

7.3. W dotychczasowym orzecznictwie sądów administracyjnych na tle oceny wpływu umorzenia postępowania karnego skarbowego na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zarysowały się dwa stanowiska.

7.3.1. Zgodnie z pierwszym stanowiskiem, sposób zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie ma znaczenia dla oceny, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Do tego właśnie poglądu przychylił Sąd pierwszej instancji na gruncie sprawy. Jest ono wyrażane w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 23 czerwca 2017 r. (sygn. akt I FSK 329/17), 5 lutego 2020 r. (II FSK 666/18), 17 września 2024 r. (I FSK 200/20), 25 maja 2023 r. (I FSK 220/23) czy 8 maja 2024 r. (I FSK 467/24).

Pogląd ten opiera się na założeniu, że z przepisów art. 70 o.p., a także innych przepisów prawa nie da wywieść się wniosku, iż sam sposób zakończenia postępowania karnego skarbowego, do którego odnosi się art. 70 § 6 pkt 1 o.p., wywiera bezpośredni i samoistny skutek w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Podkreśla się, że w przytoczonej wyżej uchwale z 24 maja 2021 r. o sygn. I FPS 1/12, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że o tzw. instrumentalnym charakterze wszczęcia postępowania karnego, wskazanego w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., decydują okoliczności faktyczne i prawne istniejące w dacie wszczęcia tego postępowania. Ocena, że postępowanie będące przesłanką wystąpienia zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania

podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. miało instrumentalny charakter, może być więc jedynie uzasadnione, w sytuacji gdy w momencie wszczęcia tego postępowania nie istniały żadne okoliczności znane organowi dochodzenia, które mogłyby stanowić podstawę przypuszczenia, że popełniono czyn zabroniony przez prawo karne, mający związek z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, którego bieg terminu przedawnienia miał zostać zawieszony przez wszczęcie tego postępowania. Naczelny Sąd Administracyjny w powołanej uchwale, jako na znamiona instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego wskazał na okoliczności podmiotowe lub przedmiotowe wynikające z art. 1 k.k.s. lub negatywne przesłanki procesowe wymienione w art. 17 § 1 k.p.k., których ziszczenie implikuje obowiązek umorzenia postępowania karnego skarbowego. Należy tym samym podkreślić, że w ww. uchwale Naczelny Sąd Administracyjny wskazał wprost, że wystąpienie przesłanek negatywnych postępowania karnego skarbowego świadczy o jego instrumentalnym wszczęciu, w sytuacji gdy organ wiedział o nich w momencie wszczęcia tego postępowania. Tylko więc w przypadku istnienia tzw. świadomości organu co do faktu, że w sprawie występuje negatywna przesłanka procesowa, uprawnione staje się twierdzenie, iż wszczęcie takiego postępowania ukierunkowane było wyłącznie na stworzeniu formalnych podstaw do powołania się na skutek powstały na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., nie zaś po to, aby osiągnąć cele postępowania karnego.

Tym samym, na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wystąpi w przypadku umorzenia postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k., jeżeli mimo braku znamion czynu zabronionego oraz nieziszczenia się przesłanek z art. 303 k.p.k., postępowanie w sprawie karnej skarbowej zostało wszczęte jedynie w celu wywołania materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie zaś w celu realizacji celów tego postępowania. W tym wypadku uzasadniona jest ocena wszczęcia tego postępowania, jako wszczęcia mającego charakter instrumentalny (nadużycie prawa przez organ).

Dlatego też późniejsze stwierdzenie w toku postępowania karnego braku znamion czynu zabronionego, nie niweczy skutku z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Sąd administracyjny nie jest bowiem związany oceną prawną zawartą w postanowieniu o umorzeniu postępowania karnego skarbowego, albowiem na podstawie art. 11 p.p.s.a.

sąd ten wiązą ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa, nie zaś inne rozstrzygnięcia wydane w sprawie karnej skarbowej.

7.3.2. Drugie wyrażane w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego stanowisko wskazuje natomiast, że umorzenie postępowania karnego skarbowego z powodu braku znamion czynu zabronionego skutkuje *ex tunc* uchYLENIEM wszystkich skutków materialnoprawnych i procesowych wynikających z wszczęcia tego postępowania. Umorzenie postępowania karnego skarbowego z powodu braku znamion czynu zabronionego ma w tym względzie zasadnicze – z perspektywy tego poglądu – znaczenie dla oceny skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Pogląd taki wyrażony został m.in. w wyrokach NSA z 19 grudnia 2018 r., II FSK 27/17 oraz z 12 czerwca 2024 r., I FSK 1195/20. Prezentowany był więc jeszcze przed wydaniem przez Naczelnego Sądu Administracyjnego, wskazanej wyżej uchwały z 24 maja 2021 r. o sygn. I FPS 1/21 i obecny pozostał w jego orzecznictwie również po jej podjęciu.

Uzasadniając powyższy kierunek interpretacyjny, Naczelny Sąd Administracyjny argumentował, że w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, odpowiednie zastosowanie z mocy art. 113 § 1 k.k.s., znajduje art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. stanowiący, iż nie wszczyna się postępowania, a wszczęte umarza, gdy czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa. Z tego też powodu brak znamion czynu zabronionego oraz uznanie przez ustawę, że sprawca nie popełnia przestępstwa, traktowane są w procesie karnym i karnym skarbowym jako przeszkoda procesowa związana z instytucją prawa materialnego. W doktrynie postępowania karnego uznaje się, że są to przesłanki materialnoprawne, czyli mające swe źródło i wywołujące skutek w sferze prawa materialnego, a skutkujące niedopuszczalnością procesu niejako pośrednio, z uwagi na brak naruszenia prawa materialnego, którego proces karny ma być przecież konsekwencją (por. T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego. Tom I. Artykuły 1-467. Komentarz*, LEX 2014, art. 17).

Pogląd powyższy determinuje tym samym stwierdzenie, że w konsekwencji *ex tunc* istniały bezwzględne przeszkody procesowe, uniemożliwiające prowadzenie postępowania karnego skarbowego. Z perspektywy wyżej prezentowanego we wskazanym wyżej kierunku interpretacyjnym oznacza to, że bieg terminu

przedawnienia zobowiązania podatkowego nie mógł ulec zawieszeniu z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, albowiem w zakresie, w jakim błędnie zakwalifikowano postępowanie podatnika jako przestępstwo skarbowe, nie istniał realny związek pomiędzy wszczęciem dochodzenia a niewykonaniem danego zobowiązania. Związek ten miał charakter jedynie pozorny i formalny.

W tym względzie Ordynacja podatkowa uzależnia zawieszenie biegu terminu przedawnienia od poinformowania podatnika o określonym zdarzeniu procesowym w sferze postępowania karnego (karnego skarbowego), związanym z niewykonaniem tego zobowiązania. Na skutek postanowienia o umorzeniu dochodzenia czynności podjęte w jego toku traktowane winny być zatem jako niebyłe. Innymi słowy, rozstrzygnięcie takie uchyla wszelkie skutki procesowe podjęte przez organy w ramach tego postępowania. W takiej sytuacji nie sposób przyjąć, że pozbawiona mocy procesowej czynność wszczęcia dochodzenia, może mieć wpływ na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Powyższy kierunek interpretacyjny potwierdza wykładania teleologiczna art. 70 § 6 pkt 1 o.p., determinowana przede wszystkim funkcją gwarancyjną instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 70 § 1 o.p. W myśl powyżej wskazanego kierunku interpretacyjnego, pogląd przeciwny otwierałby organom administracji skarbowej drogę do instrumentalnego wykorzystywania art. 70 § 6 pkt 1 o.p., co z kolei byłoby nie do przyjęcia z perspektywy zasad demokratycznego państwa prawnego w ujęciu wynikającym z art. 2 Konstytucji. Przy takiej wykładni każde wszczęcie postępowania karnego lub karnego skarbowego, nawet w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywoływałoby bowiem skutek w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W tym względzie na podkreślenie zasługuje okoliczność, że przypadek określony w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, w związku z czym przepis ten powinien być rozumiany w sposób ścisły, przede wszystkim zaś w zgodzie z funkcją gwarancyjną instytucji przedawnienia.

8. Stanowiska stron i uczestników postępowania.

8.1. W związku z przedstawieniem do rozpoznania poszerzonemu składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego powyżej wskazanego zagadnienia prawnego, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej pismem z 11 lutego 2025 r. wniósł o odmowę podjęcia uchwały. W przypadku zaś nieuwzględnienia powyższego stanowiska, wniósł o podjęcie uchwały następującej treści: „Wszczęcie 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, wywoła skutek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 poz. 2383 ze zm.) także wtedy, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego”.

8.2. Pismem z 19 lutego 2025 r. stanowisko w sprawie zajął Minister Finansów w ramach złożonej do akt sprawy opinii *amicus curiae*, wskazując argumenty na rzecz odmowy podjęcia uchwały, a w przypadku nieuwzględnienia tego stanowiska, wskazał na konieczność podjęcia uchwały, zgodnie z którą: „Wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, wywoła skutek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111), także wtedy, gdy postępowanie to zostanie prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego”.

8.3. Pismem z 20 lutego 2025 r. udział w postępowaniu zgłosił również Rzecznik Praw Obywatelskich, wnosząc o podjęcie uchwały, zgodnie z którą: „Skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) nie wywoła wszczęcie 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, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku przedmiotowych znamion czynu zabronionego”.

8.4. Pismem z 26 lutego 2025 r. stanowisko w sprawie złożył Prokurator Krajowy, wnosząc o podjęcie następującej uchwały: „Wszczęcie 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, wywoła skutek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2025 r. poz. 111), również wówczas, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego”.

8.5. Pismem z 6 marca 2025 r. Fundacja Praw Podatnika, dopuszczona – na jej wniosek – do udziału w postępowaniu postanowieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 16 stycznia 2025 r., wniosła o podjęcie uchwały następującej treści: „Skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) nie wywoła wszczęcie 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, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku przedmiotowych znamion czynu zabronionego”.

8.6. Postanowieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 marca 2025 r. dopuszczono do udziału w postępowaniu, na jej wniosek, Krajową Radę Doradców Podatkowych, która pismem z 17 lutego 2025 r. przedstawiła swoje stanowisko w sprawie, wnosząc o skierowanie na podstawie art. 193 Konstytucji przez Naczelny Sąd Administracyjny do Trybunału Konstytucyjnego pytania prawnego, dotyczącego zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 2 Konstytucji z uwagi na nieproporcjonalność ograniczenia konstytucyjnych wolności i praw obywateli, determinowaną brakiem jasnego w tym względzie *ratio legis* art. 70 § 6 pkt 1 o.p. W przypadku nieuwzględnienia powyższego wniosku, Krajowa Rada Doradców Podatkowych wniosła o rozważenie podjęcia uchwały, zgodnie z którą „nie wywołuje skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 poz. 2383 ze zm.), wszczęcie 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, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego. Wyrażnego zastrzeżenia wymagałoby przy tym, że prawomocne zakończenie postępowania karnego skarbowego postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego nie stanowi jedyne go przypadku, gdy wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie wywołuje skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., zaś instrumentalne wykorzystanie wszczęcia postępowania karnego skarbowego może obejmować również inne przypadki niż ten, którego dotyczy uchwała w sprawie I FPS 2/24”.

8.7. Postanowieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 marca 2025 r. dopuszczono do udziału w postępowaniu Krajową Izbę Radców Prawnych, na jej wniosek z 24 lutego 2025 r., w którym wniosła ona o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego przez uznanie, że „wszczęcie 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, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, nie wywołuje skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa”. Alternatywnie wniesiono o wydanie uchwały o następującej treści: „Jeżeli postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, należy przyjąć domniemanie instrumentalności takiego postępowania oznaczające brak skutku, o którym mowa w art 70 § 6 pkt 1 o.p., a wątpliwości co do instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego rozstrzygać na korzyść podatnika”. Ewentualnie, wniesiono również o wydanie uchwały następującej treści: „Wszczęcie 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, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, nie wywołuje skutku, o którym mowa w art 70 § 6 pkt 1

o.p., chyba że w takim postępowaniu zebrano istotne dowody, które mogą wywrzeć wpływ na treść decyzji wymiarowej".

8.8. Pismem z 3 marca 2025 r. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców zawiadomił o wstąpieniu do postępowania na prawach przysługujących prokuratorowi na zasadzie art. 8 § 3 p.p.s.a. Wniósł o podjęcie uchwały, zgodnie z którą: „Nie wywoła skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz. U. z 2023 poz. 2383 ze zm.) wszczęcie 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, gdy postępowania to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego”.

8.9. Pismem z 5 marca 2025 r. stanowisko w sprawie wyraziła sama Skarżąca, która podtrzymała argumentację wskazaną w złożonej przez siebie skardze kasacyjnej oraz wniosła o podjęcie uchwały następującej treści: „Skutku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.) nie wywoła 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, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego”.

9. Przedkładając powyższe stanowiska na grunt niniejszej sprawy, Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów, działając na podstawie art. 187 § 3 p.p.s.a., postanowieniem wydanym na rozprawie dnia 10 marca 2025 r., przejął sprawę do rozpoznania uznawszy, że przepis ten ma zastosowanie wówczas, gdy charakter występujących w sprawie wątpliwości prawnych oraz ich ścisły związek z okolicznościami sprawy, wymaga ich rozważenia na tle wymienionych okoliczności (por. wyroki NSA z: 15 października 2008 r., sygn. akt II GSK 494/07; 15 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 3587/14), która to przesłanka zachodzi na gruncie sprawy niniejszej.

Brak jest bowiem dostatecznych podstaw do rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego w sposób właściwy dla uchwał podejmowanych przez Naczelny Sąd Administracyjny, a więc w postaci ogólnej dyrektywy interpretacyjnej, mogącej mieć zastosowanie we wszystkich sprawach danego rodzaju, albowiem z uwagi na okoliczności wyłożone na dalszych kartach niniejszego uzasadnienia zagadnienie wymaga ścisłego powiązania na jej gruncie stosowanej wykładni z okolicznościami konkretnej sprawy, w której zagadnienie to wystąpiło.

Z uwagi jednak na wskazane wyżej wątpliwości interpretacyjne i wynikające z tego rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, a także wagę zagadnienia dla praktyki sądownoadministracyjnej, odnoszącej się do zagadnienia związanego z przedmiotem sprawy, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego nie odmówił podjęcia uchwały na podstawie art. 267 p.p.s.a., lecz postanowił przejąć sprawę celem rozpoznania skargi kasacyjnej na zasadzie art. 187 § 3 p.p.s.a.

10. Pismem z 9 kwietnia 2025 r. Skarżąca uzupełniła uzasadnienie złożonej przez siebie skargi kasacyjnej. Podsumowała dotychczasowy przebieg postępowania, stanowiska stron i uczestników, wskazując na zasadność uwzględnienia wywiedzionej przez siebie skargi kasacyjnej.

Skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje:

11. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów, rozpoznając skargę kasacyjną w granicach wyznaczonych jej zarzutami i wnioskami (art. 183 § 1 w związku z art. 174 oraz art. 176, w związku z art. 187 § 3 p.p.s.a.), po uwzględnieniu stanowisk pozostałych uczestników postępowania stwierdził, że zaskarżony wyrok, mimo błędnego uzasadnienia, odpowiada prawu. Skarga kasacyjna zawiera i uzasadnia trzy związane z sobą zarzuty. Zasadzają się one na wspólnej dla nich wszystkich kategorii ontologicznoprawnej, jaką jest instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

11.1. Zarzut pierwszy obejmował przyjęcie przez Sąd pierwszej instancji założenia, że umorzenie postępowania karnego wobec stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k., związanego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, nie wywarło wpływu dla zastosowania na

gruncie sprawy instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia, normowanej przez art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 oraz art. 70c o.p., podczas gdy zdaniem Skarżącej umorzenie skutkować winno *ex tunc* „uchyleniem wszystkich skutków procesowych wynikających z wszczęcia tego postępowania”.

11.1.1. Konfrontując z sobą treść tego zarzutu z uzasadnieniem skargi kasacyjnej oraz istotą tak podnoszonego problemu wyjaśnienia wymaga, że oczekiwany przez Skarżącą skutek (*ex tunc*) odnosić miałby się jej zdaniem nie tylko do skutków procesowych, ile na gruncie sprawy – przede wszystkim do materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia. W ocenie Skarżącej, poprawna wykładnia i prawidłowe zastosowanie wskazanych w treści tego zarzutu przepisów prawa winny były doprowadzić Sąd pierwszej instancji do oceny, iż fakt prawomocnego umorzenia postępowania karnego skarbowego związanego z niewykonaniem przez nią przedmiotowego zobowiązania podatkowego, wywoływać winien taki skutek, jak gdyby postępowanie to nigdy nie zostało wszczęte. Okoliczność ta oznaczałaby zatem, że prawomocne umorzenie postępowania w sprawie karnej skarbowej (*ad casu*: wobec stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego) skutkować winno przyjęciem, iż nie powstał skutek normowany przez art. 70 § 6 pkt 1 o.p. tak, jak gdyby bieg terminu zobowiązania podatkowego nie uległ zawieszeniu z powodu, o którym mowa w tym przepisie. Argumenty przemawiające na rzecz poparcia powyższego stanowiska zaprezentowano powyżej w pkt 7.3.2. Argumenty temu założeniu przeciwne, a stanowiące podstawę zaskarżonego w sprawie niniejszej wyroku Sądu pierwszej instancji, syntetycznie zaś wyłożono powyżej w pkt 7.3.1.

Punkt wyjścia dla rozstrzygnięcia zarzutu, związanego jednocześnie z okolicznością przejęcia sprawy do rozpoznania w trybie art. 187 § 3 p.p.s.a., stanowi uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2021 r., wydana w sprawie o sygn. I FPS 1/21. Wyraziła ona istotny dla praktyki sądowoadministracyjnej pogląd prawny o dopuszczalności i zasadności podejmowania przez sąd administracyjny oceny przesłanek zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej uznając, że mieści się ona w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji.

Mając na względzie przedmiot sprawy oraz wyłożone w uzasadnieniu powołanej uchwały warunki i przesłanki niezbędne dla wyrażenia przez sąd administracyjny oceny w przedmiocie instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego, ukierunkowanego wyłącznie na ziszczenie się skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (nadużycie prawa przez organ podatkowy), zasadny stał się następujący pogląd prawny:

Umorzenie postępowania karnego skarbowego z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, może stanowić przesłankę bezskuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w związku z art. 70c o.p., ze skutkiem *ex tunc*, jako konsekwencja instrumentalnego wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o ile przesłanka ta oceniana jest w świetle całokształtu relewantnych w tym zakresie okoliczności danej sprawy.

Przypomnieć należy, że okoliczność, zgodnie z którą ocena przesłanek zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p. przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji (uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21), nie normuje domniemania o instrumentalnym wszczęciu postępowania w sprawie karnej skarbowej, a więc ukierunkowanego wyłącznie na ziszczenie się materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przeciwnie, ocena taka stałaby w bezpośredniej sprzeczności z zasadami legalizmu i prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, odczytywanymi z art. 120 i art. 121 o.p., a determinowanymi treścią normatywną art. 2 i art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Jak podkreśla się w tym względzie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, zasadą jest obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie (art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji), nie zaś unikanie ich zapłaty w oczekiwaniu na przedawnienie (zob. wyroki TK z: 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013,

poz. 97). Aksjologiczną podstawę takiego założenia stanowi zasada *nemo ex suo delicto meliorem suam condicionem facere potest* (zob. wyroki TK: z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; z 12 grudnia 2023 r., sygn. P 12/22, OTK ZU nr A/2023, poz. 101), albowiem nikt nie powinien polepszać swojej sytuacji w wyniku niewykonywania spoczywających na nim obowiązków przewidzianych przepisami prawa, zyskując tym samym nieuprawnioną przewagę ekonomiczną względem tych, którzy obowiązki te wykonują sumiennie (art. 32 ust. 1 w związku z art. 83 i art. 84 Konstytucji).

Dopiero kwalifikowane i oczywiste w tym względzie okoliczności faktyczne i prawne, do jakich doszło na gruncie danej sprawy, uprawniać mogą sąd administracyjny do wyrażenia oceny w przedmiocie tak rozumianej instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego jako formy nadużycia prawa przez organ podatkowy. Jak wyjaśniano w uzasadnieniu przywołanej wcześniej uchwały – „w świetle wszechstronnej analizy okoliczności konkretnej sprawy podatkowej, związanych najczęściej ze zbliżającym się upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, podejmowanymi wcześniej w postępowaniu podatkowym czynnościami dowodowymi i aktywnością prowadzącego je organu podatkowego, można ustalić czy instytucji wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie wykorzystano jedynie do instrumentalnego wywołania skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”.

Celem wyrażenia przez sąd administracyjny prawidłowej w tym względzie oceny, konieczne jest zatem oparcie jej o całokształt wszystkich przedmiotowo istotnych dla tej sprawy okoliczności faktycznych i prawnych, w której argument o umorzeniu postępowania w sprawie karnej skarbowej na skutek stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, może okazać się argumentem istotnym dla uznania wszczęcia tego postępowania jako formy nadużycia prawa przez organ podatkowy z uwagi na instrumentalny charakter jego wszczęcia, a więc ukierunkowany wyłącznie na osiągnięcie celu zawieszenia biegu terminu danego zobowiązania podatkowego, nie zaś na realizację celów postępowania karnego skarbowego. Tak jednak stać się nie musi, zwłaszcza wzięwszy pod uwagę – wiążące organ podatkowy – zasady legalizmu i pogłębiania zaufania podatników do organów podatkowych.

Należy wszakże jasno w tym względzie podkreślić cele postępowania przygotowawczego oraz fakt posłużenia się w hipotezie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. sformułowaniem „podejrzenia popełnienia”, nie zaś „popełnieniem” przestępstwa lub wykroczenia, wiążącym się z niewykonaniem danego zobowiązania podatkowego, a uzasadniającym wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej, powodującym – pod warunkiem spełnienia przez organ wymogu z art. 70c o.p. – zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania. Zgodnie z art. 297 k.p.k. celem postępowania przygotowawczego jest przede wszystkim ustalenie, czy został popełniony czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo (pkt 1), następnie zaś wykrycie i w razie potrzeby ujęcie sprawcy (pkt 2) oraz zebranie danych osobopoznawczych i środowiskowych stosownie do art. 213 i 214 k.p.k. (pkt 3), a także wyjaśnienie okoliczności sprawy, w tym ustalenie osób pokrzywdzonych i rozmiarów szkody (pkt 4) oraz zebranie, zabezpieczenie i w niezbędnym zakresie utrwalenie dowodów dla sądu (pkt 5).

Dopiero ustalenia poczynione w toku postępowania przygotowawczego przesądzać mogą o dalszych losach postępowania w sprawie karnej skarbowej. W tym względzie stanowić one będą albo podstawę dla jego umorzenia (w przypadku ziszczenia się którejś z przesłanek z art. 17 k.p.k.) albo dla przedstawienia zarzutów (jeżeli zgodnie z art. 313 k.p.k., dane istniejące w chwili wszczęcia śledztwa lub zebrane w jego toku uzasadniają dostatecznie podejrzenie, że czyn popełniła określona osoba). To zatem nie tyle fakt popełnienia czynu, lecz powzięcie przez organ podatkowy podejrzenia jego popełnienia, skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania, którego niewykonanie wiąże się z tym podejrzeniem, jeśli postępowanie w sprawie karnej skarbowej obejmującej ten czyn zostało wszczęte i o wszczęciu tym podatnik został poinformowany przed upływem biegu tego terminu (art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p.). Wynika to wprost z użytego w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. sformułowania „podejrzenie popełnienia”.

Celem wykazania instrumentalnego wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej, a więc ukierunkowanego tylko i wyłącznie na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, niezbędne jest dokonanie wszechstronnej i całościowej oceny wszystkich przedmiotowo istotnych dla tej oceny okoliczności faktycznych i prawnych. Do okoliczności tych należeć oczywiście może fakt prawomocnego umorzenia postępowania karnego skarbowego, jeśli w danej sprawie

miało ono miejsce, a zwłaszcza gdy dotyczyło stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, przy czym – jak wyżej wyjaśniono – okoliczność takiego umorzenia winna w tym względzie zostać poddana ocenie w kontekście całokształtu pozostałych istotnych w tym zakresie okoliczności. Nie przesądza bowiem *per se* o instrumentalności, a tym samym bezskuteczności zawieszenia biegu terminu zawieszenia przedawnienia.

Tym samym, ocena ziszczenia się przesłanek warunkujących wystąpienie skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wynikającego z art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., przeprowadzana powinna być na podstawie wszystkich przedmiotowo dla tej oceny istotnych okoliczności faktycznych i prawnych. Ograniczenie kogencji sądu administracyjnego do oceny jednej tylko przesłanki, z pominięciem pozostałych istotnych dla tej oceny okoliczności, stałoby w sprzeczności z poglądem prawnym wyrażonym w przywoływanej wyżej uchwale (sygn. I FPS 1/21). Kompetencja dokonania w tym względzie całościowej oceny należy do działalności administracji publicznej w rozumieniu art. 184 Konstytucji oraz art. 1 § 1 p.u.s.a. i art. 1-3 p.p.s.a., nad którą kontrolę sprawują Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne. Okoliczność ta stanowi podstawę dla zapewnienia podatnikowi (którego prawo do stabilizacji jego stosunków prawnych zapewnia instytucja przedawnienia) podstawowej ochrony prawnej, polegającej na zbadaniu poprawności przeprowadzonej wykładni lub zastosowania prawa w konkretnej sprawie podatkowej, a więc z uwzględnieniem wszystkich istotnych dla tej oceny przesłanek oraz okoliczności faktycznych i prawnych. Dokonywanie przez sądy administracyjne kontroli zgodności z prawem zastosowania przez organy podatkowe art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., wymaga zrekonstruowania normy prawnej wyprowadzanej nie tylko z literalnego brzmienia przepisów, ale również z zasad obowiązujących w całym systemie obowiązującego prawa (wykładnia systemowa), zwłaszcza zasad dekodowanych z treści obowiązującej Konstytucji (wykładnia prokonstytucyjna).

Rozstrzyganie sporów co do wykładni określonych norm prawnych w oparciu przede wszystkim o wartości, zasady oraz prawa i wolności konstytucyjne stanowi konkretyzację zasady bezpośredniego stosowania Konstytucji w procesie stanowienia aktów indywidualno-konkretnych na zasadzie art. 8 ust. 2 Konstytucji. Opowiedzenie się za dopuszczalnością rozpoznania wszystkich przedmiotowo istotnych okoliczności

operacjonalizowanego przez sąd zagadnienia, rozumiana jako dopuszczalność drogi sądowej, stanowiącej istotny element konstytucyjnego prawa do sądu w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji, stanowi również wyraz urzeczywistnienia zasady *in dubio pro actione*, nakazującej rozstrzygać wątpliwości interpretacyjne na rzecz dochodzenia praw przez dany podmiot w postępowaniu przed sądem lub innym organem stosującym prawo w zakresie jego kompetencji. Założenie to prowadzi, po pierwsze do konieczności realizacji prawa do ochrony sądowej (postanowienie NSA z 4 listopada 2016 r., sygn. I OSK 1211/16; wyroki NSA z: 19 grudnia 2018 r., sygn. I OSK 3067/18; 23 stycznia 2020 r., sygn. I OSK 1503/18). Po drugie, prowadzi do ochrony proceduralnej, rozumianej jako drogi zmierzającej do merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy (postanowienie SN z 14 listopada 2002 r., sygn. III RN 73/02, Legalis nr 101248, LEX nr 577491, dekodujące zasadę *in dubio pro actione* również z art. 6 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r.; Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284, ze zm.; zob. postanowienie SN z 24 września 1997 r. III RN 43/97; LEX nr 520125348). Po trzecie, nakazuje przyjęcie takiej optyki, która przemawiać będzie za rozpoznaniem toczącego się postępowania (wyrok NSA z 18 listopada 2015 r., sygn. II OSK 614/14). I po czwarte, nakazuje rozstrzygać wątpliwości „na rzecz procesu” (wyrok NSA z 5 maja 2015 r., sygn. II OSK 1604/13).

11.1.2. Przenosząc powyższe uwagi na grunt niniejszej sprawy, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w jej okolicznościach, ocena w przedmiocie pierwszego zarzutu skargi kasacyjnej, odnoszącego się do instrumentalnego wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70c o.p., a tym samym nieskutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia przedmiotowego zobowiązania podatkowego, możliwa stanie się do wyrażenia wówczas, gdy organy podatkowe, a następnie Sąd pierwszej instancji wezmą pod uwagę powód, dla którego wszczęcie postępowania karnego skarbowego nastąpiło dopiero 7 czerwca 2018 r., ponieważ okoliczność ta nie została zbadana ani przez rozpoznające sprawę organy, ani kontrolujący ich działanie w tym zakresie Sąd pierwszej instancji. Nie wyjaśniły one tym samym, czy podstawę tego wszczęcia stanowił – a jeśli tak, to z jakich względów – prawomocny, skazujący wyrok karny, uznający oskarżonego ██████████ winnym wyrządzenia ██████████ spółce z o.o. szkody majątkowej, związanej z obrotem przedmiotowym towarem.

Przypomnienia w tym miejscu wymaga, że przedmiot postępowania stanowi zobowiązanie podatkowe Skarżącej w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r. Protokół z przeprowadzonych czynności kontrolnych doręczony jej został już 6 września 2013 r. (tom I, k. 77-91), a więc niecałe dwa miesiące po powstaniu zobowiązania i przeszło pięć lat przed upływem terminu jego przedawnienia, wynikającym z art. 70 § 1 o.p., lecz „wydłużonym” w trybie art. 70 § 6 pkt 1 (z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej związanej z niewykonaniem zobowiązania) oraz art. 70 § 6 pkt 4 o.p. (z uwagi na doręczenie zarządzenia zabezpieczenia). Powyższe oznacza, iż w sprawie niniejszej działania kontrolne organy podjęły niezwłocznie, nie zaś krótko przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Postępowanie karne skarbowe w sprawie o przestępstwo związane z niewykonaniem przez Skarżącą zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r., wszczęte zostało natomiast dnia 7 czerwca 2018 r. Wszczęcie to nastąpiło w czasie po wydaniu pierwszego w sprawie wyroku Sądu pierwszej instancji z 15 grudnia 2016 r., oddalającego skargę Spółki na decyzję organu odwoławczego z 28 lipca 2016 r. (utrzymującą z kolei w mocy decyzję określającą z 31 marca 2016 r.), a przed wydaniem pierwszego w sprawie niniejszej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 kwietnia 2019 r. (sygn. akt I FSK 1078/24). W wykonaniu dyspozycji z art. 70c o.p., zawiadomienie z 15 czerwca 2018 r. o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania, doręczone natomiast zostało Skarżącej 22 czerwca 2018 r.

Z jednej więc strony zestawienie powyższych dat nie prowadzi wprost do wniosku o istnieniu po stronie organu zamiaru instrumentalnego, a więc ukierunkowanego wyłącznie na zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania, wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej związanej z jego niewykonaniem (art. 70 § 6 pkt 1 o.p.). Sąd pierwszej instancji oddalił bowiem skargę Spółki na decyzję organu odwoławczego utrzymującego w mocy decyzję określającą organu pierwszej instancji, która w czasie tym zyskała przymiot wykonalności.

Z drugiej jednak strony znaczenie dla rozpatrywanej sprawy mógł mieć, niezbadany przez Sąd pierwszej instancji pod kątem skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia, o którym mowa art. 70 § 6 pkt 1 o.p., fakt skazania prawomocnym wyrokiem Sądu Okręgowego I z 5 lutego 2018 r. (sygn. akt I O 1078/17).

██████████ – byłego prezesa zarządu ██████████ sp. z o.o., uznanego za winnego tego, że będąc zobowiązanym do zajmowania się sprawami majątkowymi tej spółki, nadużył udzielonych mu uprawnień przez sprzedaż stali i wyrobów hutniczych spółce ██████████ bez jej uprzedniej weryfikacji, braku zabezpieczenia transakcji oraz ustalenia terminu płatności faktur VAT, w wyniku czego wyrządził szkodę majątkową ██████████ sp. z o.o. w wielkich rozmiarach. Wskazać na marginesie należy również, że prawomocnym wyrokiem tego sądu z 7 stycznia 2020 r. ██████████ ██████████ skazany za ułatwienie dokonania opisanego wyżej czynu został również ██████████ – prezes zarządu ██████████

Wyjaśnienia w tym miejscu wymaga, że towar nabyty w powyżej wskazany sposób przez ██████████ zamian za przeniesienie przez Skarżącą na rzecz ██████████ s.r.o. własności określonych nieruchomości, przy jednoczesnym zobowiązaniu się Skarżącej do wypłaty na rzecz ██████████ określonej przez strony różnicy między umówioną ceną nabywanego towaru i nabywanych nieruchomości (przy czym wierzytelność przysługująca ██████████ względem Skarżącej, została zbyta na rzecz ██████████ oraz ██████████). Natomiast nabyty przez Skarżącą towar zbyty został przez nią następnie na rzecz ██████████ która z kolei wystawiła na rzecz Skarżącej fakturę z tytułu „wynagrodzenia w związku z realizacją umowy z 21 czerwca 2013 r.”, polegającej na wydzierżawieniu przez ██████████ ██████████. spółce Skarżącej hali ██████████ w której Skarżąca miała prowadzić usługi gastronomiczne oraz klub fitness, w zamian za uiszczany przez Skarżącą czynsz oraz jej zobowiązanie do zapłaty wynajmującemu kwoty 2 500 000 zł netto tytułem wynagrodzenia (odstępnego) z powodu utraconych korzyści oraz m.in. ograniczenia produkcji przez ██████████. To zaś ostatecznie stanowiło podstawę dla skompensowania przez Skarżącą oraz ██████████ wzajemnych wierzytelności.

Powyższe okoliczności wskazują zatem, że wydanie wyżej opisanego prawomocnego wyroku sądu karnego, skazującego prezesa zarządu ██████████ spółki z o.o., miało bezpośredni związek z transakcjami dokumentowanymi spornymi fakturami, determinującymi przedmiot sporu niniejszej sprawy, stanowiąc tym samym istotny element, mogący mieć wpływ na ocenę w przedmiocie popełnienia przestępstwa karnego skarbowego związanego z niewykonaniem zobowiązania

podatkowego Skarżącej. Wpływu powyższego wyroku sądu karnego na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania, nie zbadał jednak Sąd pierwszej instancji. Kwestie tę będzie zobowiązany zbadać organ pierwszej instancji w ponownie przeprowadzonym postępowaniu.

Dalszego rozważenia w tym kontekście wymagają również motywy umorzenia postępowania karnego skarbowego, związanego z niewykonaniem przedmiotowego zobowiązania podatkowego.

Postępowanie karne skarbowe zakończyło się bowiem wydaniem przez Sąd Okręgowy w [REDAKTOWANO] postanowienia z 1 września 2020 r. [REDAKTOWANO] utrzymującym w mocy postanowienie prokuratora z 30 grudnia 2019 r. o umorzeniu śledztwa w sprawie.

W uzasadnieniu wskazanego postanowienia sąd karny podzielił stanowisko prokuratora, że w działaniach Spółki nie sposób dostrzec wypełnienia znamion czynów zabronionych z art. 62 § 2 k.k.s. i art. 56 § 1 k.k.s. i in. Punkt wyjścia dla dokonania takiej oceny stanowiło przede wszystkim ustalenie, czy transakcje zawierane między spółkami [REDAKTOWANO] a Skarżącą oraz między Skarżącą a [REDAKTOWANO] S.A., miały realnie miejsce. Potwierdzenie zaistnienia wskazanych transakcji w toku czynności postępowania przygotowawczego wykluczyło przez sąd karny przyjęcie, że Spółka wystawiła nierzetelne faktury VAT, posługiwała się tymi dokumentami, a w konsekwencji złożyła nierzetelną deklarację podatkową VAT-7 w celu wyłudzenia podatku od towarów i usług. Za powyższym stwierdzeniem przemawiały zdaniem sądu karnego przede wszystkim ustalenia poczynione już na etapie postępowania przed Sądem Okręgowym [REDAKTOWANO] w sprawie [REDAKTOWANO] w którym [REDAKTOWANO] (były Prezes zarządu [REDAKTOWANO] z o.o.), został skazany prawomocnym wyrokiem za nadużycie udzielonych mu uprawnień przez sprzedaż stali i wyrobów hutniczych spółce [REDAKTOWANO] wyrządził tym samym szkodę majątkową w wielkich rozmiarach [REDAKTOWANO] sp. z o.o., która stała na początku łańcucha obrotu stalą, będącego przedmiotem badania w postępowaniu karnym skarbowym. Powołując się na pogląd wyrażony w wydanym na gruncie niniejszej sprawy podatkowej wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego ([REDAKTOWANO]), sąd karny podzielił ocenę prokuratora, że [REDAKTOWANO] rzeczywiście było w posiadaniu towaru w postaci stali, który z kolei, zgodnie z zawartą z [REDAKTOWANO] sp. z o.o. umową składu, przechowywany był na placu w [REDAKTOWANO] należącym do [REDAKTOWANO].

Sąd karny nie znalazł też podstaw, by przypisywać przymiot nieprawdziwości drugiej transakcji z 13 lutego 2013 r., dotyczącej zbycia stali przez [REDAKTOWANO] na rzecz [REDAKTOWANO], która w zamian miała prawo przenieść własność należących do tej spółki nieruchomości położonych miejscowości [REDAKTOWANO]. Sąd karny ustalił, że czeska spółka [REDAKTOWANO] której prezesem był [REDAKTOWANO] po zarejestrowaniu w Polsce jako podatnik VAT, w deklaracji podatkowej za II kwartał 2013 r. nie wykazała żadnych dostaw, zaś w Czechach nie złożyła deklaracji podatkowej. [REDAKTOWANO] nie zwracała się jednak o zwrot VAT w związku z fakturą wystawioną mu przez [REDAKTOWANO] sp. z o.o. Prezes [REDAKTOWANO] oświadczył nadto, że zamierzał pierwotnie sprzedać towar do Czech, ale gdy okazało się, że czeski kontrahent nie pokryje kosztów transportu stali, która znajdowała się na placu magazynowym [REDAKTOWANO] należącym do [REDAKTOWANO] stwierdził, że transakcja ta jest dla niego nieopłacalna, jako że nie był w stanie sam pokryć kosztów przewozu towaru do Czech. Z tego powodu sprzedał stal Skarżącej poniżej jej wartości, uzyskując jednocześnie w ramach rekompensaty zabudowane działki gruntu, które zamierzał sprzedać, aby jak najszybciej uregulować zobowiązania wobec [REDAKTOWANO] sp. z o.o. Nadto, z informacji uzyskanych od Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANO] sąd karny wywiódł wniosek, że [REDAKTOWANO] złożyło w tym urzędzie deklaracje VAT-7 za II i III kwartał 2013 r., w którym wykazało transakcje zawierane z [REDAKTOWANO] sp. z o.o. oraz ze Skarżącą, co zdaniem sądu karnego oznacza, że [REDAKTOWANO] nie można przypisać cech tzw. znikającego podatnika. Również cena 4.212.000,00 zł, za którą Spółka zbyła nieruchomości wraz z niedokończonymi budynkami mieszkalnymi (tj. działki o numerach [REDAKTOWANO] w miejscowości [REDAKTOWANO] w celu rozliczenia przedmiotowej transakcji, nie wzbudziło zastrzeżeń tego sądu, który uznał, że jest ona porównywalna do wartości ustalonej na podstawie uzyskanego operatu szacunkowego z 8 maja 2013 r. Zdaniem organów śledczych, przeniesienie własności nieruchomości na rzecz [REDAKTOWANO] nastąpiło zatem po cenie rynkowej, zaś Spółka jako zbywca dysponowała operatami szacunkowymi przed dokonaniem transakcji, na podstawie której otrzymała jednocześnie towar w postaci stali, którym mogła swobodnie obracać. Dostarczenie stali nastąpiło z kolei na plac składowy [REDAKTOWANO], z którym Spółka (podobnie jak [REDAKTOWANO] sp. z o.o.) miała podpisaną umowę składu, co dodatkowo zostało potwierdzone w zeznaniach przesłuchanego w charakterze świadka prezesa zarządu Skarżącej – [REDAKTOWANO]

Transakcje uwiarygadniał w ocenie sądu karnego również fakt, że część wierzytelności, która przysługiwała spółce [REDAKTOWANO] od Skarżącej z tytułu pozostałej do zapłaty ceny za nabytą stal, została sprzedana dnia 12 czerwca 2013 r. osobom, które w żaden sposób nie były powiązane z tą spółką. Zdaniem sądu karnego powyższe okoliczności w sposób wystarczający przeczą twierdzeniom co do fikcyjności drugiej z opisywanych transakcji zawartej pomiędzy [REDAKTOWANO] a Skarżącą.

Fikcyjności sąd karny nie dopatrył się również w trzeciej transakcji z 28 czerwca 2013 r., dotyczącej zbycia stali przez Skarżącą na rzecz [REDAKTOWANO] w zamian za wystawienie faktur z tytułu wynagrodzenia w związku z realizacją umowy z 21 czerwca 2013 r. Powyższa transakcja związana ze wzajemnym skompensowaniem należności odbyła się zdaniem sądu karnego zgodnie z zasadą swobody umów w myśl art. 353(1) k.c. Dlatego umowa z 21 czerwca 2013 r. nie została w ocenie sądu zawarta jedynie dla pozoru, o czym świadczy szereg wskazanych w uzasadnieniu tego postanowienia dowodów zgromadzonych w toku postępowania przygotowawczego.

Powyższe zdaniem sądu karnego potwierdza, iż zebrany materiał dowodowy pozwolił na przyjęcie, że stal będąca przedmiotem obrotu pomiędzy [REDAKTOWANO] sp. z o.o., [REDAKTOWANO], Skarżącą oraz [REDAKTOWANO] była towarem, który rzeczywiście istniał. Nadto, spółki te funkcjonowały na rynku, posiadały majątek, zatrudniały pracowników, a także obracały stalą również z podmiotami, które nie były powiązane z niniejszym śledztwem. Okoliczność zaś, iż akcjonariuszem Skarżącej był [REDAKTOWANO] który jednocześnie pełnił funkcję przewodniczącego Rady Nadzorczej w spółce [REDAKTOWANO], wzmacnia – zdaniem sądu karnego – twierdzenie, że transakcje dokonywane pomiędzy tymi podmiotami nie były anonimowe, a jednocześnie stanowiły przejaw procesów inwestycyjnych. Na kanwie powyższych rozważań, sąd karny nie znalazł podstaw, by działaniu Skarżącej przypisywać znamiona przestępstw stypizowanych w art. 56 § 1 k.k.s. w w zbiegu z art. 62 § 2 k.k.s. oraz art. 271 § 1 k.k. przez posłużenie się nierzetelnymi fakturami VAT wystawionymi przez [REDAKTOWANO] oraz [REDAKTOWANO]. Z tego względu za zasadne uznał umorzenie postępowania w sprawie karnej skarbowej wobec stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego.

W świetle całokształtu powyższych okoliczności, zdaniem składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, celem wyrażenia kompleksowej i całościowej oceny zarzutu w przedmiocie instrumentalności zastosowania w sprawie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., konieczne jest skonfrontowanie z sobą następujących przesłanek, którego to zabiegu nie przeprowadził Sąd pierwszej instancji.

Po pierwsze, zbadania domaga się okoliczność, czy fakt prawomocnego skazania prezesa zarządu ████████ spółki z o.o. w sprawie dotyczącej transakcji bezpośrednio związanych z zobowiązaniem podatkowym Skarżącej, miał w stanie faktycznym sprawy wpływ na wszczęcie postępowania karnego skarbowego związanego z niewykonaniem tego zobowiązania. W przypadku istnienia takiego wpływu, niezbędne w tym zakresie staje się również jego wyjaśnienie w kontekście motywów, jakimi w stanie faktycznym tej spraw kierował się organ, zawiadamiając Spółkę o zawieszeniu biegu terminu przedmiotowego zobowiązania w trybie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. Sąd pierwszej instancji nie wyjaśnił bowiem, czy okoliczność prawomocnego skazania ████████ uzasadniała podejrzenie popełnienia przestępstwa karnego skarbowego związanego z niewykonaniem zobowiązania przez Skarżącą, czy też okoliczności tej organ nie brał pod uwagę, jako że kierował się w tym względzie jedynie zamiarem wywołania skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia przez instrumentalne zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. Na pytanie zadane przez Sąd na rozprawie 14 kwietnia 2025 r. pełnomocnik Dyrektora Izby Administracji Skarbowej odpowiedział, że nie zna powodów, dla których postępowanie w sprawie karnej skarbowej wszczęto dopiero dnia 7 czerwca 2018 r. Pełnomocnik wyjaśnił natomiast, że okoliczność ta pozostaje bez wpływu na ocenę co do przedawnienia zobowiązania, jako że zawieszenie biegu jego terminu w trybie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., nie doprowadziło na gruncie sprawy do ziszczenia się skutku przedawnienia.

Po drugie, istotne staje się skonfrontowanie powyższych wniosków z obrazem kształtowanym przez zestawienie z sobą dat: powstania zobowiązania podatkowego, wszczęcia i zakończenia kontroli podatkowej, wydania decyzji pierwszoinstancyjnej oraz utrzymującej ją w mocy decyzji organu odwoławczego, a także pierwszego wyroku Sądu pierwszej instancji – w świetle następującego po tym wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej związanej z niewykonaniem tego

zobowiązania oraz przewidywanego upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Po trzecie, całokształt powyższych okoliczności należy przedstawić w kontekście roli, jaką zawieszenie biegu terminu przedawnienia, na które powołuje się organ w konsekwencji zastosowania w sprawie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. oraz art. 70 § 6 pkt 2 i pkt 4 o.p., odegrać miało dla nieziszczenia się skutku przedawnienia zobowiązania podatkowego. Istotne w tym względzie pozostaje ustalenie okresów, w jakich bieg tego terminu uległ zawieszeniu w kontekście wszczęcia postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p.), doręczenia zarządzenia zabezpieczenia (art. 70 § 6 pkt 4 o.p.) oraz wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania (art. 70 § 6 pkt 2 o.p.). Powyższe ustalenie umożliwi organom dokładne wyjaśnienie rzeczywistego wpływu wszczęcia postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia. Ostateczny obraz powyższych rozważań zwięźczony winien zostać wyjaśnieniem, czy zdaniem organów, a w konsekwencji zdaniem Sądu pierwszej instancji, dla wpływu zastosowania w sprawie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. istotne znaczenie miała okoliczność, na którą na rozprawie dnia 14 kwietnia 2025 r. powołał się pełnomocnik Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, iż – jak wskazano w uchwale siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 grudnia 2024 r., sygn. III FPS 4/24 – „w przypadku zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z doręczeniem zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2023 r. poz. 2505, z późn. zm.), o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 4 in fine ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.), termin ten będzie dalej po dniu zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 70 § 7 pkt 5 Ordynacji podatkowej)”.

Dopiero ocena wyrażona w tym przedmiocie przez Sąd pierwszej instancji (a w okolicznościach niniejszej sprawy – wcześniej przez organy podatkowe), stać się może podstawą kontroli kasacyjnej przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, z uwagi na zasadę dwuinstancyjności postępowania sądowoadministracyjnego (art. 176 ust. 1 w związku z art. 184 Konstytucji, w związku z art. 2 p.u.s.a.).

Mimo jednak powyższych uchybień, zaskarżony wyrok odpowiada prawu. Zaskarżona w rozpatrywanej sprawie decyzja ma bowiem charakter kasacyjny, co oznacza, że kwestia przedawnienia zobowiązania podatkowego w rozpatrywanej sprawie będzie mogła zostać zweryfikowana w ponownie przeprowadzonym postępowaniu podatkowym, a wynik tego wnioskovania powinien, zgodnie z uzasadnieniem uchwały I FPS 1/21, znaleźć swoje odzwierciedlenie w treści decyzji podatkowej, podlegającej kontroli sądowoadministracyjnej.

To ze względu na tę okoliczność oraz ze względu na fakt porzestania przez Skarżącą w treści wywiedzianej od tego wyroku skargi kasacyjnej na wyżej zaprezentowanych zarzutach (podstawach) kasacyjnych, pomijających mianowicie zarzut naruszenia samego art. 233 § 2 o.p., stanowiącego podstawę zaskarżonej do sądu administracyjnego decyzji ostatecznej, wyrok Sądu pierwszej instancji powinien pozostać w obrocie prawnym. Zgodnie z tym przepisem, organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części, z tym jednak, iż przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy. Tymczasem to właśnie norma odczytywana z treści tego przepisu stanowiła proceduralną podstawę prawną zaskarżonej decyzji. Niesformułowanie w tym zakresie stosownych zarzutów uniemożliwiło Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu merytoryczne ustosunkowanie się do tej okoliczności. Naczelny Sąd Administracyjny związany z mocy art. 183 § 1 *in principio* p.p.s.a. granicami skargi kasacyjnej, w tym zwłaszcza granicami zaskarżenia, a więc sformułowanymi w niej zarzutami kasacyjnymi, obowiązany był zatem jedynie do oddalenia tak skonstruowanej skargi kasacyjnej uznając, iż zaskarżony wyrok, mimo błędnego uzasadnienia, odpowiada prawu.

11.2. Oceny powyższej nie zmienił drugi zarzut skargi kasacyjnej odnoszący się do materialnoprawnego skutku zawieszenia postępowania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w konsekwencji doręczenia zarządzenia zabezpieczenia.

Zgodnie z art. 70 § 6 pkt 4 i § 7 pkt 4 o.p., bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia, o którym mowa w

art. 33d § 2 o.p., lub doręczenia zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm.; dalej: u.p.e.a.). Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się natomiast, a po zawieszeniu biegnie dalej od dnia następującego po dniu wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu. Podstawę wydania przedmiotowego zarządzenia zabezpieczenia stanowiła decyzja Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w [REDAKTED] z 29 marca 2021 r., na co bezpośrednio wskazuje jej treść (t. VIII, k. 53 akt admin.). Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją organu odwoławczego z 30 czerwca 2021 r., która (i co istotne tylko ona, a nie decyzja wydana w pierwszej instancji) uchylona została prawomocnym wyrokiem WSA w [REDAKTED] z 18 stycznia 2022 r. w sprawie o sygn. [REDAKTED] (błędnie oznaczonym w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku sygn. [REDAKTED]). Z kolei z uwagi na wydanie decyzji z 4 października 2021 r. określającej wysokość zobowiązania podatkowego doszło do wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu z tym dniem na podstawie art. 33a § 1 pkt 2 o.p. Nie została ona jednak, jak zasadnie podnosi organ, wbrew stanowisku Skarżącej, uchylona.

Należy przy tym zauważyć, że stosownie do art. 33a § 2 o.p. wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu nie narusza zarządzenia zabezpieczenia wydanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Natomiast postępowanie zabezpieczające trwa tak długo, aż nie dojdzie do przekształcenia zajęcia zabezpieczającego w zajęcie egzekucyjne (o czym stanowi art. 154 § 4 u.p.e.a.) lub jeżeli nie zostanie ono zakończone w inny sposób. Z ustaleń organów wynika, że w sprawie doszło do takiego przekształcenia zarządzenia zabezpieczenia z 29 marca 2021 r. wobec wystawienia w dniu 14 marca 2022 r. tytułu wykonawczego na podstawie decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z 10 lutego 2022 r. To z kolei wywołało, w myśl art. 154 § 7 u.p.e.a. skutki związane z zastosowaniem środka egzekucyjnego, w tym przypadku przewidzianej w art. 70 § 4 o.p. przerwy biegu terminu przedawnienia. Jednakże skutki te zostały zniesione w związku z uchyleniem wskazanej wyżej decyzji z 10 lutego 2022 r. wyrokiem WSA [REDAKTED] z 5 lipca 2022 r. [REDAKTED]. Niemniej jednak w sprawie doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r. na podstawie art. 70 § 6 pkt 4 o.p. w okresie od 11 maja 2021 r. do 18 października 2021 r., czyli od dnia doręczenia Skarżącej zarządzenia zabezpieczenia

(na podstawie decyzji z 29 marca 2021 r., która nie została uchylona) do dnia doręczenia decyzji z 4 października 2021 r. określającej Spółce wysokość zobowiązania podatkowego, co spowodowało wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu.

Zwrócić należy uwagę, że z powyższą oceną nie zgodziła się Skarżąca, która uzasadniając swój zarzut wskazywała, iż uchylenie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w [REDAKTOWANO] wyrokiem z 18 stycznia 2022 r. (sygn. akt [REDAKTOWANO] [REDAKTOWANO] decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej [REDAKTOWANO] z 30 czerwca 2021 r. (utrzymującej w mocy decyzję zabezpieczającą organu pierwszej instancji), spowodowało unicestwienie ustanowionego zabezpieczenia, nie wywołując tym samym skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Na poparcie swojego poglądu Skarżąca przywołała uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 lutego 2018 r. w sprawie o sygn. I FPS 5/17 (błędnie oznaczoną w skardze kasacyjnej jako I FSK 5/17), zgodnie z którą „uchylenie decyzji ostatecznej w zakresie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania powoduje unicestwienie materialnoprawnego skutku zastosowania środka egzekucyjnego w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 201 ze zm.)”.

Zdaniem składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, argumentacja Skarżącej nie zasługiwała na uwzględnienie. Wskazana wyżej uchwała odnosi się bowiem do sytuacji uchylenia decyzji ostatecznej w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług nie zaś orzeczenia o dokonaniu zabezpieczenia na majątku Spółki na poczet zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług. Istota operacjonalizowanego w tej uchwale zagadnienia dotyczyła więc odmiennego niż w sprawie niniejszej stanu rzeczy. W przeciwieństwie do zagadnienia objętego przytoczoną uchwałą, przedmiot swojego zarzutu Skarżąca wywiodła z orzeczenia o dokonaniu zabezpieczenia na majątku Spółki na poczet zobowiązania podatkowego, które – co należy przypomnieć – nie zostało uchylone. Uchyleniu podlegała jedynie decyzja organu drugiej instancji z 30 czerwca 2021 r., nie zaś poprzedzająca ją decyzja z 29 marca 2021 r. Z tego powodu uchylenie decyzji ostatecznej utrzymującej w mocy decyzję wymiarową organu pierwszej instancji, mocą wyroku sądu administracyjnego z 18 stycznia 2022 r., nie spowodowało unicestwienia

materialnoprawnego skutku zastosowania środka egzekucyjnego związanego z decyzją z 29 marca 2021 r.

11.3. Trzeci i ostatni zarzut skargi kasacyjnej miał z kolei charakter wynikowy. Opierał się na założeniu uwzględnienia powyższych zarzutów naruszenia prawa materialnego, odnoszących się do przedawnienia przedmiotowego zobowiązania, prowadząc tym samym do naruszenia przepisów postępowania polegającego na oddaleniu skargi, podczas gdy w ocenie Skarżącej przedawnienie zobowiązania powinno stanowić podstawę do uwzględnienia skargi.

Ocena tego zarzutu możliwa stanie się jednak dopiero z chwilą jednoznacznego wyjaśnienia wątpliwości związanych z instrumentalnym wszczęciem postępowania karnego skarbowego. Jak wyżej wskazano, Sąd pierwszej instancji – powołując się na niejednolite w tym zakresie orzecznictwo sądowoadministracyjne – niezasadnie przyjął bowiem, że fakt umorzenia postępowania karnego skarbowego zawsze pozostaje bez wpływu na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia w trybie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wyjaśniając, iż sposób zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie ma znaczenia dla oceny, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Tymczasem, jak to zostało wyżej wyjaśnione, umorzenie postępowania karnego skarbowego z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, może stanowić przesłankę bezskuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w związku z art. 70c o.p., ze skutkiem *ex tunc*, jako konsekwencja instrumentalnego wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o ile przesłanka ta oceniana jest w świetle całokształtu relewantnych w tym zakresie okoliczności danej sprawy. Dopiero wszechstronna, kompleksowa i całościowa ocena przedmiotowej przesłanki, w kontekście wskazanych w niniejszym uzasadnieniu dyrektyw interpretacyjnych oraz wątpliwości w przedmiocie, domagających się wyjaśnienia okoliczności faktycznych tej sprawy, stanowić będą podstawę dla oceny skuteczności zastosowania w sprawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w związku z art. 70c o.p.

12. Końcowo wyjaśnić należy, że w sprawie nie został uwzględniony wniosek Krajowej Izby Doradców Podatkowych o skierowanie w niniejszym postępowaniu pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego o zgodność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z „wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadą proporcjonalności, o której przesądza brak

jasnego *ratio legis* przepisu”, a także wniosek Krajowej Rady Radców Prawnych o zawieszenie postępowania do czasu wydania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzeczenia prejudycjalnego z wniosku sądu rumuńskiego (*Curtea de Apel Constanța*) w sprawie o sygn. C-475/24 (*Fashion TV RO i Maestro*). Przesłanką skierowania pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego oraz zawieszenia postępowania do czasu rozstrzygnięcia określonego zagadnienia prejudycjalnego przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest bowiem konieczność istnienia funkcjonalnego i bezpośredniego związku zachodzącego między wydaniem orzeczenia przez Trybunał a wynikiem sprawy prowadzonej przed sądem. Tymczasem ze względu na brak sformułowania w skardze kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 233 § 2 o.p., w rozpatrywanej sprawie należało uznać, że do kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego zobowiązany będzie odnieść się organ podatkowy. Bez znaczenia w tym względzie pozostają również wątpliwości interpretacyjne odnoszące się do art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie jego wykładni teleologicznej, polegające na braku jasnego *ratio legis* normy prawnej, odczytywanej z jego treści, gdyż okoliczność ta nie miała – na gruncie niniejszej sprawy – wpływu na ostateczny jej wynik z uwagi na ocenę, że umorzenie postępowania karnego skarbowego z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, może stanowić jedynie przesłankę bezskuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w związku z art. 70c o.p.

13. W konsekwencji wydania niniejszego wyroku oddalającego skargę kasacyjną Spółki od wyroku Sądu pierwszej instancji (oddalający z kolei wywiedzioną przez nią skargę od decyzji Dyrektora Izby Administracji Skarbowej), sprawa niniejsza, z mocy tej decyzji przekazana została do ponownego rozpatrzenia przez organ podatkowy pierwszej instancji, wobec konieczności przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części. W tym kontekście organ będzie zobowiązany w pierwszej kolejności do zbadania okoliczności wskazanych w niniejszym uzasadnieniu, odnoszących się do przedawnienia zobowiązania podatkowego, w tym do skuteczności zawieszenia biegu terminu jego przedawnienia, dokonanego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. Dopiero po rozstrzygnięciu tej kwestii organ pierwszej instancji przystąpi do realizacji wytycznych zawartych w decyzji organu odwoławczego.

14. W tym stanie rzeczy skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, działając na podstawie art. 184 w związku z art. 187 § 3 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną uznając, że zaskarżone orzeczenie mimo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu.

15. Na podstawie zaś art. 207 § 2 p.p.s.a., z uwagi na szczególnie doniosły dla praktyki stosowania prawa charakter okoliczności prawnych, stanowiących przedmiot istotnej części sporu niniejszej sprawy, a także z uwagi na konieczność ochrony konstytucyjnych i prawnomiędzynarodowych wolności i praw Skarżącej, w tym gwarantowanego jej prawa do sądu, realizowanego w związku z wszczętym blisko dwanaście lat temu postępowaniem podatkowym, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, odstąpił od zasądzenia zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego w całości.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Marek Władysław

starszy inspektor sądowy