



Stowarzyszenie Przedsiębiorców i Rolników SWOJAK
38-500 Sanok
ul. Sadowa 30/9

Sanok, 23.04.2025 r.

**Sz.P. Jarosław Neneman
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa**

Szanowny Pani Ministrze!

Jako Stowarzyszenie SPIR SWOJAK, gdzie członkami Rady MŚP SWOJAKA oraz Zespołu ds. Legislacyjnych są m.in. prawnicy, doradcy podatkowi, poniżej przedstawiamy nasze postulaty i uwagi w przedmiotowej kwestii

UWAGI do projektu:

Sprawa: Projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw

Znak sprawy: DTS3.8010.2.2024

Projekt ustawy wpisany do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod nr UD196.

Uwagi do projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej

Art. 1 pkt 12 lit. c) ustawy nowelizującej:
w art. 70 § 6 pkt 1 otrzymuje brzmienie:



- „1) wszczęcia postępowania **w sprawie** o przestępstwo skarbowe, o którym mowa w art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 62 § 2, art. 63 § 1–5, art. 63a § 1, art. 65 § 1, art.

73a § 1, art. 75a § 1 i 2, art. 76 § 1, art. 76a § 1, art. 76b § 1, art. 77 § 1 lub art. 78 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2024 r. poz. 628, 850, 879 1685 i 1721 oraz z 2025 r. poz. 179, 222 i 340), o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli **podejrzanie** popełnienia przestępstwa wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;”,

Uwagi:

Projekt zakłada wprowadzenie formalnych ograniczeń dotyczących przesłanki przerywającej bieg terminu przedawnienia wyłącznie do przypadków wszczęcia postępowań związanych z określonymi przestępstwami skarbowymi, wymienionymi w art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 62 § 2, art. 63 § 1–5, art. 63a § 1, art. 65 § 1, art. 73a § 1, art. 75a § 1 i 2, art. 76 § 1, art. 76a § 1, art. 76b § 1, art. 77 § 1 oraz art. 78 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy.

Chociaż propozycja ustawy ogranicza przesłanki jedynie do określonych przepisów ustawy Kodeks karny skarbowy, to w praktyce większość z nich jest najczęściej wykorzystywana przez organy podatkowe w tego rodzaju sprawach. W efekcie, abstrahując od spraw o niewielkiej wartości, naszym zdaniem, planowana zmiana nie przyczyni się do zmniejszenia nadużywania przez organy podatkowe mechanizmu wszczynania postępowań karno-skarbowych w celu przerywania biegu przedawnienia. Innymi słowy, sposób stosowania tej budzącej kontrowersję regulacji pozostanie w praktyce niezmieniony, a przypadki nadużywania prawa będą prawdopodobnie obserwowane nadal.

W ramach procesu legislacyjnego postuluje się, aby:

- 1) zmodyfikować kontrowersyjny przepis w taki sposób, żeby przesłanki wszczęcia postępowań związanych z przestępstwami skarbowymi nie dotyczyły „podejrzania”, tylko były bardziej dookreślone i miały konkretne podstawy oparte na zgromadzonym materiale dowodowym zebrany przez finansowy organ postępowania przygotowawczego oraz
- 2) dotyczyło już przypadków postępowania znajdującego się w fazie *ad personam* a nie *in rem*.

Należy mieć na względzie, że w obecnych czasach, wraz z postępowaniem m.in. technologii i narzędzi wykorzystywanych przez KAS, organy podatkowe posiadają odpowiednie narzędzia, aby zawczasu reagować na dostrzeżone nieprawidłowości i egzekwować ewentualnie powstałe uszczuplenia podatkowe, zamiast stosować tzw. „opcję atomową” w postaci instrumentalnego wszczynania postępowań karnoskarbowych wobec podatników, w szczególności w przypadku zbliżania się do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Godzi to w zasadę zaufania obywateli do organów podatkowych, które powinny działać na podstawie i w granicach prawa, a nie wykorzystywać je instrumentalnie i arbitralnie przeciwko podatnikom jedynie w celu zagwarantowania sobie dodatkowego czasu na prowadzenie postępowania wymiarowego, które w tych sytuacjach toczy się równolegle.



Zwracamy uwagę, że powszechnym zjawiskiem stosowanym przez organy podatkowe jest to, że postępowanie karnoskarbowe zostaje wszczęte w toku postępowania podatkowego (wymiarowego), a więc wtedy gdy nie istnieje prawomocna decyzja stwierdzająca istnienie zobowiązania podatkowego.

W konsekwencji w dacie wszczęcia postępowania karnoskarbowego organ nie dysponuje co do zasady materiałem dowodowym, który dawałby podstawy do twierdzenia, że w związku z działaniem konkretnego podatnika zaistniała możliwość popełnienia czynu wyczerpującego znamiona przestępstwa. W dacie wszczynania postępowania karnoskarbowego nie jest możliwa ocena czy w ogóle wystąpiły w sprawie obowiązujące znamiona czynu zabronionego.

Warto również przypomnieć, że w sytuacji, w której może zachodzić podejrzenie o instrumentalne wykorzystanie instytucji zawieszenia terminu przedawnienia, uzasadnienie zastosowania przez organ podatkowy art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, wymaga przedstawienia, w wydanej decyzji, stosownych dowodów i chronologii czynności karno-procesowych wskazujących, że w danym przypadku wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie miało jedynie "instrumentalnego" charakteru, a było uzasadnione w aspekcie podejrzenia popełnienia czynu zabronionego przez podatnika, którego postępowanie podatkowe (kontrola podatkowa) dotyczy, w tym także uprawdopodobnia, że wszczęcie postępowania *in rem*, dawało podstawy do jego przekształcenia w postępowanie *ad personam* w stosunku do podatnika, z uwzględnieniem przesłanki uprawdopodobnienia jego winy w popełnieniu czynu zabronionego. (zob. uchwała składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2021 r. sygn. akt I FPS 1/21 - dostępna CBOSA). Tej uchwały jakoś organy podatkowe starają się nie dostrzegać, albo stosować ją wybiórczo ze szkodą dla podatników.

Projektowane zmiany w tym zakresie nie rozwiążą istniejących problemów w żaden sposób, a ich kosmetyczna zmiana nie doprowadzi w ogóle do zapobieżenia „patologiom urzędniczym” w zakresie wszczynania postępowań karnoskarbowych na podstawie tego przepisu. Dlatego tym bardziej zwracamy uwagę na potrzebę takiego jego zrekonstruowania, aby nie mógł służyć organom podatkowym do instrumentalnego przerywania biegu terminu przedawnienia. Obecne brzmienie tego nie zapewnia.

Art. 1 pkt 14 ustawy nowelizującej:

„Art. 70f. § 1. W przypadku skorygowania przez podatnika deklaracji w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu, o którym mowa w art. 70 § 1, z którym wiąże się:

- 1) zmniejszenie wysokości podatku,
 - 2) wykazanie lub zwiększenie wysokości zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych,
 - 3) wykazanie lub zwiększenie wysokości straty
- termin ten ulega wydłużeniu o 12 miesięcy.

§ 2. Przepis § 1 ma również zastosowanie w przypadku każdego kolejnego skorygowania przez podatnika deklaracji po wydłużeniu terminu zgodnie z § 1.”



Uwagi:

Wprowadzenie powyższego przepisu wnioskodawca projektu argumentuje, że wprowadzany przepis ma zagwarantować organowi podatkowemu minimalny termin na wydanie decyzji wymiarowej w pierwszej instancji w przypadku podjęcia przez podatnika działań, o których mowa wyżej.

Regulacja ta ma przeciwdziałać ewentualnym nadużyciom ze strony podatników. Korygując deklaracje w ostatniej fazie biegu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, podatnik mógłby uniemożliwić organowi podatkowemu skuteczną weryfikację rozliczenia i wydanie decyzji wymiarowej w przypadku zakwestionowania prawidłowości złożonej korekty deklaracji.

Przykładem takiego działania ma być wykazywanie przez podatników w korektach deklaracji ulg podatkowych po kilku latach, prowadzących do wykazania lub zwiększenia straty, które w zeznaniach za następne lata podlegają odliczeniu od dochodu.

Zwracamy uwagę, że możliwość korygowania przez podatników deklaracji jest ich prawem zagwarantowanym ustawowo odpowiednimi przepisami ustawy Ordynacja podatkowa.

Ów korekty podatnik może dokonać w odpowiednim czasie do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania. Obecne terminy są na tyle długie i wystarczające, że nie istnieje naszym zdaniem potrzeba dodatkowego przedłużania terminu przedawnienia z uwagi na złożenie korekty deklaracji.

W obecnym stanie prawnym organy podatkowe mają dość zasobów, czasu oraz środków do dokonania stosownych weryfikacji procesu samoobliczenia podatku przez podatnika.

Przedłużanie tego terminu w związku ze złożeniem korekty deklaracji przez podatnika w terminie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu, o którym mowa w art. 70 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa również godzi w zasadę zaufania z art. 121 tejże ustawy oraz zasady domniemania uczciwości przedsiębiorcy z art. 10 ust. 1 ustawy Prawo przedsiębiorców.

W tym miejscu warto przypomnieć wnioskodawcom, że „(...)Zasada zaufania obywateli do organów państwa odnosi się nie tylko do stosowania prawa, ale także wiąże organy państwa w procesie jego stanowienia, co łączy tę zasadę konstytucyjną, wywiedzioną w art. 2 Konstytucji RP, z zasadą praworządności (...).

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada ta wyraża się "w stanowieniu i stosowaniu prawa w taki sposób, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela, który powinien móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki niedające się przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i że jego działania są zgodne z obowiązującym prawem oraz także w przyszłości będą uznawane przez porządek prawny.

Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania" (por. wyrok TK z dnia 15 lutego 2005 r., K 48/04, OTK ZU 2005/2A, poz. 15 oraz wyr. WSA w Szczecinie z 3.6.2015 r., I SA/Sz 1295/14, CBOSA).

To szersze zasygnalizowanie zasady zaufania przedsiębiorców (obywateli) do organów państwa prowadzi do tego, że takie zaufanie jest możliwe przy przyjęciu zasady wzajemności, a więc także przy



zaufaniu państwa do przedsiębiorców. Wyrazem idei zaufania państwa do przedsiębiorców może być realne akceptowanie przez organy tego państwa, że "przedsiębiorca działa zgodnie z prawem, uczciwie oraz z poszanowaniem dobrych obyczajów".

Nie wystarczy do tego wyartykułowanie w ustawie stosownej formuły prawnej. Konieczne jest jej rzeczywiste stosowanie w praktyce, co obecnie nie jest do końca przestrzegane, poprzez m.in. procedowanie tego typu artykułów tak istotnej ustawy dla środowiska przedsiębiorców jaką jest ustawa Ordynacja podatkowa.

Godzi się przypomnieć wnioskodawcom tej nowelizacji, że chociażby w świetle uzasadnienia projektu ustawy Prawo przedsiębiorców zasada ta „(...) nakazuje organom władzy publicznej przyjmowanie założenia, że dopóki nie nastąpi wykazanie (udowodnienie) przeciwnieństwa, przedsiębiorca działa zgodnie z prawem, uczciwie oraz z poszanowaniem dobrych obyczajów.

W świetle tej zasady dla organu władzy publicznej przedsiębiorca nie może być podmiotem z samego już założenia podejrzanym, co do którego suponuje się, że działa (może działać) bezprawnie, nieuczciwie lub nieetycznie. Organ władzy publicznej musi w dobrej wierze zakładać, że przedsiębiorca przestrzega prawa, szanuje etykę i moralność publiczną oraz postępuje uczciwie w relacjach z innymi przedsiębiorcami, konsumentami i organami władzy. Wszelkie zaś odstępstwa od tej zasady stanowią wymagający przekonującego udowodnienia wyjątek.

Takie podejście organów władzy publicznej zapewnia budowanie relacji między administracją a przedsiębiorcami opartych na zaufaniu i partnerskim wspieraniu rozwoju przedsiębiorczości” (zob. uzasadnienie projektu ustawy – Prawo przedsiębiorców, Druk sejmowy VIII kadencji Nr 2051, s. 32–33).

Przypominamy, że zasada zaufania do przedsiębiorcy wiąże się z domniemaniem, że działa on zgodnie z prawem, uczciwie i z poszanowaniem dobrych obyczajów. Oznacza to, że odmienne podejście jest możliwe dopiero po wykazaniu, że domniemanie takie nie znajduje uzasadnienia w rzeczywistym stanie rzeczy, np. gdy dowiedzione zostało, że przedsiębiorca dopuścił się (albo dopuszczał) naruszenia prawa.

W przypadku komentowanego przepisu arbitralnie ustala się, że należy przedłużyć okres przedawnienia o kolejne 12 miesięcy z tego względu, że podatnik skorzystał w ustawowym terminie ze swojego prawa, z góry domniemując, że dokonuje tego nieuczciwie, aby narazić budżet na uszczuplenie.

Jeszcze raz przypominamy, że organy podatkowe mają dość środków i narzędzi ustawowych, aby w rozsądnym terminie zweryfikować rozliczenia podatnika i nie ma potrzeby dodatkowego przedłużania terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego tylko z tego względu, że podatnik dokonuje korekty deklaracji w określonym czasie. Takie działanie wypacza zasadę zaufania, tę z ustawy Ordynacja podatkowa jak i tę z ustawy Prawo przedsiębiorców.

Mając na uwadze powyższe postulujemy, aby wykreślić proponowany przepis z projektu ustawy nowelizującej.



W art. 7. W ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2024 r. poz. 628, z późn. zm. 1 2)) wprowadza się następujące zmiany:

1) uchyla się art. 16b;

2) w art. 44:

a) uchyla się § 2,

b) w § 3 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„W wypadkach przewidzianych w § 1 bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności.”,

c) § 4 i 5 otrzymują brzmienie:

„§ 4. W wypadkach przewidzianych w § 1, jeżeli dokonanie przestępstwa skarbowego zależy od nastąpienia określonego w kodeksie skutku, bieg przedawnienia rozpoczyna się od czasu, gdy skutek nastąpił.

§ 5. Jeżeli w okresie przewidzianym w § 1 wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 1 ustaje z upływem 5 lat, a przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 2 – z upływem 10 lat od zakończenia tego okresu.”;

Uwagi:

Dyskusyjne wydaje się usunięcie przepisu unormowanego w art. 44 par. 2 kks bowiem w praktyce może wywołać on inflację postępowań karno-skarbowych. MF przewrotnie uznało, iż w ramach uszczelniania systemu wykreślenie tej regulacji jest zasadne. W sytuacji, gdy organy podatkowe nie zdążyły zakwestionować rozliczeń przed ich przedawnieniem to prowadzenie potencjalnych postępowań karno- skarbowych jest niezgodne z zasadą pewności obrotu gospodarczego.

Z wyrazami szacunku

Zarząd Stowarzyszenia Przedsiębiorców i Rolników SWOJAK

Karol Skorek – Prezes Zarządu

Artur Szczepek – Wiceprezes Zarządu

Zespół ds. Legislacyjnych przy Stowarzyszeniu Przedsiębiorców i Rolników SWOJAK

Autorzy pisma:

Łukasz Piechocki – Członek Zespołu

Artur Oleś – Członek Zespołu

Luiza Pieprzyk – koordynator przewodnicząca ds. Legislacyjnych

