

Warszawa, 30 marca 2022 r.
KL/118/53/PP/2022

Pan
Marcin Warchoł
Sekretarz Stanu
Ministerstwo Sprawiedliwości

Szanowny Panie Ministrze,

w odpowiedzi na pismo z dnia 8 marca 2022 r. znak DLPK-I.405.1.2020 kierujące do konsultacji społecznych projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw (nr wykazu UD357), przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem,



Maciej Witucki
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załącznik:

Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw



Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz niektórych innych ustaw

1. Uwagi ogólne

Przedstawiony projekt nowelizacji ustawy z 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy¹ (dalej: kks) przewiduje istotne zwiększenie represyjności prawa karnego skarbowego, m.in. poprzez zaostrenie kar za czyny zabronione, wydłużenie okresu przedawnienia wykroczeń i przestępstw skarbowych, wprowadzenie nowych przestępstw czy rozdzielenie terminów przedawnienia podatkowego i karnego.

Proponowane zmiany obrazują widoczną tendencję do oddzielenia kwestii odpowiedzialności podatkowej od karnej skarbowej oraz umożliwienia szybszego ukarania (potencjalnego) sprawcy, nawet jeszcze przed stwierdzeniem nieprawidłowości przez organy podatkowe.

Oznacza to odejście od utartej praktyki zwalczania i zapobiegania przestępczości skarbowej, w której to organy podatkowe pełnią kluczową rolę w zakresie walki z niepożądanymi zjawiskami w sferze prawa finansowego, a prawo karne skarbowe pełni rolę subsydiarną i jest stosowane wówczas, gdy sankcje podatkowe są niewystarczające, zaś nieprawidłowości w rozliczeniach finansowych jednoznacznie stwierdzone w ramach postępowań administracyjnych/ podatkowych. Pomimo, że postępowania karne skarbowe i podatkowe są procedurami odrębnymi, rozstrzygnięcia dokonywane w ramach postępowań karnych skarbowych były jak dotąd konsekwencją uchybień w zakresie prawa finansowego, stwierdzonych przez odpowiednie organy. Proponowana nowelizacja ma to zasadniczo zmienić. Zmiany odcisną silne piętno nie tylko na sprawy podatkowe, ale również na związaną z nimi działalność orzeczniczą sądów administracyjnych. Już na wstępie stawiamy odważną tezę, że rola wydziałów finansowych sądów administracyjnych może zostać sprowadzona w znamienitej większości do oceny interpretacji podatkowych.

Wraz z podjęciem przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały (sygn. akt I FPS 1/21) wydanej w zakresie instrumentalnego wszczynania postępowań karnoskarbowych, wśród praktyków pojawiły się głosy, że naturalną konsekwencją „przeciwdziałania” uchwale przez organy podatkowe, będzie stawianie zarzutów karnych-skarbowych i o wiele częstsze kierowanie aktów oskarżenia do sądów. Z informacji przekazywanych przez praktyków i rozmów z urzędnikami z różnych urzędów (również tych zlokalizowanych w mniejszych ośrodkach) wynika, że postanowienia o wszczęciu postępowań karno-skarbowych (umożliwiające zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego) nie trafiają, jak to miały w zwyczaju, „do szuflady”, a kończą się kierowaniem aktów oskarżenia. Co warte uwagi, w sprawach rozpatrywanych przez sądy administracyjne po uchwale organy podatkowe argumentują, że wszczęcie postępowania karno-skarbowego nie było instrumentalne właśnie jeżeli postawiono zarzuty. Tym samym spodziewamy się, że liczba postępowań karno-skarbowych wpływających do sądów powszechnych będzie rosła.

Istotne zaostrenie przepisów KKS pozostaje w sprzeczności z celem jaki przyświecał regulacji KKS. W naszej ocenie główny cel nakierowany był na kwestie ekonomiczne i odzyskiwanie należności Skarbu Państwa, przy czym cele czysto penalne zarezerwowane były dla najpoważniejszych przestępstw. Projektowane zmiany niewątpliwie zaburzają tę sytuację.

¹ Tj. Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.



Przedstawione propozycje zmian oceniamy zdecydowanie negatywnie.

Poniżej przedstawiamy szczegółowe uwagi dotyczące poszczególnych propozycji zmian.

2. Postulat uchylenia art. 44 § 2 kks

Jedną z najistotniejszych zmian jest propozycja uchylenia art. 44 § 2 kks i odejście od zasady, że karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu należności publicznoprawnej ustaje, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności.

Uchylenie tego przepisu spowoduje, że nawet w sytuacji, gdy zaległość podatkowa ulegnie przedawnieniu, a organy podatkowe nie będą mogły jej egzekwować, to jednak wygaśnięcie zobowiązania nie ochroni podatnika przed ewentualną odpowiedzialnością karnoskarbową.

Proponowaną zmianę oceniamy zdecydowanie negatywnie, jest ona sprzeczna z podstawowymi zasadami porządku prawnego. Skoro bowiem Skarb Państwa nie ma już podstaw do dochodzenia uszczuplonej należności publicznoprawnej, bo zobowiązanie wygasło na skutek przedawnienia, to konsekwentnie nie jest uzasadnione karanie sprawcy za przestępstwo polegające na uszczupleniu takiej należności.

Przestępstwo polegające na uszczupleniu należności publicznoprawnej jest przestępstwem skutkowym, a wobec przedawnienia zobowiązania podatkowego – takiego skutku zostaje pozbawione. Tym samym czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego, co powinno skutkować niemożnością ukarania sprawcy.

Proponowane zmiany rodzą również ryzyko polegające na utrudnieniu podatnikowi obrony w postępowaniu karnym skarbowym, z uwagi na brak posiadania dokumentacji dotyczącej przedawnionego okresu. Zgodnie z art. 86 § 1 Ordynacji podatkowej, podatnicy są obowiązani do przechowywania ksiąg i związanych z ich prowadzeniem dokumentów do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej. Podatnik ma zatem obowiązek przechowywania dokumentacji księgowej za okres maksymalnie do 5 lat wstecz. Proponowana nowelizacja umożliwi organom ścigania wszczęcie postępowania karnego skarbowego za okres przedawniony podatkowo, co do którego podatnik nie musi posiadać już odpowiedniej dokumentacji.

3. Wydłużenie terminu karalności (zmiany w art. 44 § 5 kks i art. 51 § 1 i 2 kks)

Projektodawca proponuje także wydłużenie okresu przedawnienia karalności na skutek wszczęcia postępowania „w sprawie”, a nie jak do tej pory – przeciwko sprawcy. Zdaniem Ministerstwa Sprawiedliwości, taka zmiana jest uzasadniona, bo zrównuje sytuację prawną sprawców przestępstw skarbowych z sytuacją sprawców przestępstw pospoliczych, gdyż takie regulacje obowiązują już na gruncie powszechnego prawa karnego. Proponowane jest także wydłużenie terminu karalności za wykroczenia skarbowe z 1 roku do 2 lat.



Należy wskazać, że takie zmiany spowodują w istocie znaczne wydłużenie terminu przedawnienia karalności czynów zabronionych, a organy ścigania uzyskują dodatkowy czas prowadzenie spraw. Uwzględniając obecną praktykę organów ścigania, bardzo prawdopodobne będzie wszczynanie postępowania w sprawie w ostatnim roku przed przedawnieniem, aby uzyskać dodatkowy czas na ewentualne doprowadzenie do poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej. W przypadku wykroczeń będzie to łącznie maksymalnie 4 lata, w przypadku przestępstw skarbowych określonych w art. 44 § 1 pkt 1 kks – maksymalnie 15 lat, a wskazanych w art. 44 § 1 pkt 2 kks – maksymalnie 20 lat (przedłużenie terminu karalności w przypadku wykroczeń – o 2 lata, w przypadku wszystkich przestępstw – o 10 lat).

Jak dotąd wydłużenie terminu karalności ww. czynów następowało jedynie w przypadku przejścia postępowania karnego skarbowego w fazę in personam, po przedstawieniu zarzutów konkretnej osobie. Takie rozwiązanie wydaje się odpowiednim zabezpieczeniem interesów państwa, a jednocześnie stanowi odpowiednią ochronę obywateli, wobec których w odpowiednim czasie nie zebrano odpowiednich dowodów do wszczęcia fazy in personam. Dlatego też zaproponowana zmiana wydaje się być zbyt restrykcyjna i w nieuzasadniony sposób wzmacnia pozycję państwa w stosunku do obywatela.

4. Brak możliwości stosowania art. 114a kks w odniesieniu do postępowań przed sądem

Negatywnie należy ocenić także proponowaną zmianę w kwestii braku możliwości zawieszenia postępowania przez sądy z uwagi na toczące się postępowanie przed organami podatkowymi. Projektodawca proponuje, aby taka możliwość istniała jedynie na etapie postępowania przygotowawczego, natomiast niemożliwe byłoby to już po wniesieniu aktu oskarżenia do sądu.

Brak możliwości zawieszenia postępowania przez sąd z tej przyczyny będzie powodować, że może zapaść wyrok skazujący osobę, wobec której nie została wydana prawomocna decyzja podatkowa stwierdzająca nieprawidłowości. Podatnik może zostać ukarany jeszcze zanim zostanie udowodnione, że dokonał czynności, które spowodowały uszczuplenie podatku.

Co prawda postępowania podatkowe i karne skarbowe są procedurami odrębnymi, zaś sądy karne nie muszą opierać swoich rozstrzygnięć na ustaleniach organów podatkowych, jednakże w praktyce sądy karne najczęściej uwzględniają ustalenia poczynione w ramach procedur prawa podatkowego (i jest to praktyka odpowiednia i zabezpieczająca interesy obywateli).

Przepisy kks mają charakter blankietowy, które w celu zrekonstruowania norm wymagają sięgnięcia do przepisów ustaw podatkowych. Trudno wymagać od sędziów orzekających w sprawach karnych, aby wykazywali się znajomością licznych, skomplikowanych regulacji z zakresu prawa podatkowego. Proponowana nowelizacja wymusi na sądach konieczność niejako zastąpienia organu podatkowego w kwestii ustalenia stanu faktycznego sprawy pod kątem materialnopodatkowym. Sędziowie będą musieli orzekać o istnieniu i wysokości zaległości podatkowej, bo od wysokości zaległości uzależniona jest kwalifikacja prawna czynu. Bez decyzji wymiarowej organu podatkowego ustalenie wysokości uszczuplenia będzie praktycznie niemożliwe.

Proponowana nowelizacja może stwarzać ryzyko przerzucania ciężaru sprawy przez finansowe organy postępowania przygotowawczego na sądy.



Może także dojść do kuriozalnych sytuacji, w których po wydaniu wyroku skazującego w postępowaniu karnym skarbowym, organ podatkowy wyda decyzję określającą zobowiązanie podatkowe w innej wysokości niż zrobił to sąd, albo nawet umorzy postępowanie stwierdzając, że w rozliczeniu podatnika nie stwierdzono żadnych nieprawidłowości. Podatnik zostanie jednak ukarany, mimo że stwierdzone zostanie, że nie doszło do uszczuplenia należności podatkowej lub naruszenia prawa podatkowego.

Podsumowując, proponowana zmiana powinna zostać usunięta z projektu ustawy. Rozstrzygnięcie wydane w postępowaniu podatkowym powinno stanowić podstawę stwierdzenia w postępowaniu karnym skarbowym realizacji znamion strony przedmiotowej deliktu skarbowego. Z uwagi na wyjątkowo skomplikowany i zawiły charakter regulacji prawa podatkowego oraz związanych z tym problemów dotyczących ich interpretacji i stosowania w praktyce, uzasadnione jest zatem uwzględnienie w postępowaniach karnych skarbowych ustaleń i ocen dokonywanych przez wykwalifikowane organy podatkowe. W innej sytuacji może dochodzić do nieakceptowalnych sytuacji, w których podatnicy będą mogli ponosić odpowiedzialność karną skarbową pomimo braku zakwestionowania rozliczeń podatkowych przez organy (lub uchylecia rozstrzygnięć tych organów przez sądy administracyjne).

Należy również wziąć pod uwagę, że w kontekście zaproponowanych zmian w art. 114a kks wzrost popularności trybów konsensualnych zakończenia postępowania karno-skarbowego powoduje poważne ryzyka dla podatników, ponieważ sprawa zakończona wyrokiem skazującym de facto skutkuje przegraniem sprawy podatkowej. Przy czym jak wskazano powyżej obecnie sprawy karno-skarbowe są prowadzone równoległe ze sprawami podatkowymi.

Zgodnie z art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329) ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny.

Podkreślenia wymaga przy tym, że w orzecznictwie sądów administracyjnym znaleźć można wyroki wskazujące, że wyrok sądu powszechnego zezwalający na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności winien być traktowany jako wyrok skazujący, o którym mowa w art. 11 ppsa (por. wyrok NSA z 24.09.2013 r. sygn. akt I FSK 1105/13, wyroki WSA w Bydgoszczy z 9.12.2015 r. sygn. akt I SA/Bd 492/15 i z 14.09.2016 r. sygn. akt I SA/Bd 170/16, wyrok WSA we Wrocławiu z 9.11.2016 r. sygn. akt III SA/Wr 186/16, wyrok WSA w Gliwicach z 10 czerwca 2021 r. sygn. akt I SA/Gl 1560/20).

O przywołanym powyżej przepisie nie wspomina się w ramach uzasadnienia do projektowanych zmian, może być to oczywiście podyktowane skupieniem się na aspektach karnych, jednak w naszej ocenie nie można zapominać o szerszym spojrzeniu na cały system postępowań podatkowych, którego sprawy karno-skarbowe są nieodłącznym elementem.

Zaostrzenie restrykcji karno-skarbowych doprowadzi do sytuacji, w której podatnik będzie musiał ważyć i de facto zdecydować czy (1) w ramach trybu konsensualnego „zamyka” sprawę karno-skarbową i jego sprawa podatkowa nie będzie rozpatrzona przez sąd administracyjny, czy też (2) będzie walczył równoległe w sprawie karno-skarbowej i podatkowej.

Do tej pory rozwiązanie nr 2 było przez podatników wybierane, ponieważ sądy powszechne stosowały art. 114a KKS i zawieszały postępowania sądowe do czasu rozpatrzenia sprawy podatkowej przez sądy administracyjne. Obecnie zmiana w zakresie art. 114a KKS tego typu zabiegi uniemożliwi.

Co warte podkreślenia, również w zakresie opcji nr 2, według projektodawcy zmiany mają przyspieszyć procedowanie spraw karno-skarbowych, jeżeli rzeczywiście tak się stanie to może się okazać, że sprawa



karno-skarbowa i tak zakończy się szybciej niż sprawa przed sądami administracyjnymi, co znów spowoduje zastosowanie art. 11 PPSA.

Należy zadać sobie pytanie czy sędziowie sądów powszechnych są gotowi i merytorycznie przygotowani do rozstrzygania spraw o charakterze często czysto podatkowym? Nie jest tajemnicą, że często sędziowie nie wychodzą poza ramy wyznaczone przez decyzje podatkowe i starają się być z nimi jak najbardziej komplementarni.

Całość powyższych zmian może doprowadzić do sytuacji, w której sprawy podatkowe będą „rozstrzygane” przez sądy karne, ewentualnie zostaną rozstrzygnięte już na samym początku w ramach trybów konsensualnych. Rodzi to obawę, że wyspecjalizowane do rozpoznawanie spraw podatkowych wydziały sądów administracyjnych zaczną się zajmować głównie rozpoznawaniem spraw związanych z interpretacjami podatkowymi, a podatnicy nie będą mieli możliwości skorzystania z prawa do sądu.

W takiej sytuacji w przypadku utrzymania proponowanych zmian, zasadne jest uchylenie art. 11 PPSA.

5. Brak możliwości złożenia skutecznego czynnego żalu po rozpoczęciu czynności służbowych (zmiany w art. 16 § 2 i § 5 pkt 2 kks)

Proponowane zmiany przewidują znaczne ograniczenie dopuszczalności złożenia czynnego żalu. Projekt zakłada, że po rozpoczęciu przez jakikolwiek organ czynności służbowej (a nie, jak do tej pory – tylko przez organ ścigania) nie będzie możliwe złożenie czynnego żalu.

Proponowane zmiany są bardzo niekorzystne dla podatników.

Często podatnik nie jest świadomy błędów czy nieprawidłowości w swoich rozliczeniach, które zostają ujawnione dopiero w toku np. czynności sprawdzających, po otrzymaniu wezwania od organu podatkowego. Uniemożliwienie złożenia czynnego żalu w takiej sytuacji będzie wysoce surową dolegliwością. Biorąc pod uwagę stopień skomplikowania przepisów podatkowych, ich obszerność i częste zmiany, krzywdzącym dla podatnika jest odebranie mu jedynej możliwości uchronienia się przed odpowiedzialnością karną skarbową na skutek popełnionych niezamierzonych pomyłek.

W efekcie, czynny żal może stać się instytucją, z której podatnicy będą mogli korzystać stosunkowo rzadko. Tymczasem jest to rozwiązanie niezwykle cenne dla zabezpieczenia sytuacji obywateli, zaś odstępowanie od pociągania do odpowiedzialności karnoskarbowej w sprawach błahych przynosi pozytywne efekty prewencyjne częściej niż wymierzenie kary w najniższym nawet wymiarze.

W związku z tym – wprowadzenie proponowanego przepisu doprowadzi do naruszenia przyjętej obecnie zasady priorytetu funkcji egzekucyjnej nad represyjną w prawie karnym skarbowym.

Korzystnie można byłoby ocenić natomiast zaproponowaną możliwość złożenia czynnego żalu również w zakresie należności niewymagalnych (czyli np. w sprawach przed wydaniem decyzji wymiarowej). Przy czym, w świetle omówionej wyżej zmiany w zakresie niemożności złożenia czynnego żalu po rozpoczęciu czynności służbowej przez organ – będzie to przepis martwy. Skoro bowiem organ prowadzi postępowanie podatkowe, rozpoczął zatem „czynności służbowe” – a więc w świetle proponowanej nowelizacji blokuje to możliwość skutecznego złożenia czynnego żalu.



6. Rozszerzenie możliwości korzystania z instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności (zmiana w art. 17 § 1 pkt 1 kks)

W proponowanych zmianach w odniesieniu do instytucji dobrowolnego poddania się odpowiedzialności wykreślono warunek wymagalności należności publicznoprawnej – skorzystać z tej instytucji będzie można nawet wtedy, gdy postępowanie podatkowe pozostaje w toku, a należność nie została jeszcze stwierdzona w drodze decyzji.

Może to rodzić pewne problemy z zastosowaniem tej instytucji w praktyce. Aby skorzystać z tego narzędzia, podatnik musi uiścić w całości należność publicznoprawną, jeżeli w związku z przestępstwem/wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie tej należności. Jeżeli nie została jeszcze wydana decyzja kończąca postępowanie, podatnik często nie jest w stanie ustalić, jaką kwotę winien uiścić.

Konfederacja Lewiatan, KL/118/53/PP/2022

