

Warszawa, 18 sierpnia 2025 r.
KL/371/127/ASW/2025

Pan
Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w odpowiedzi na pismo z dnia 4 sierpnia br. nr DTS3.8010.2.2024 kierujące do konsultacji publicznych projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia z 4 sierpnia 2025 r., przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan z prośbą o ich analizę i uwzględnienie w toku dalszych prac.

Z poważaniem



Marek Górski
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załącznik:

Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia z 4 sierpnia 2025 r.

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia z 4 sierpnia 2025 r.

1. Wydłużenie terminu przedawnienia w przypadku skorygowania deklaracji w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia (art. 70f Ordynacji podatkowej).

Uważamy za zbędne wprowadzenie nowej przesłanki wydłużającej o 12 miesięcy podstawowy okres przedawnienia w przypadku złożenia przez podatnika w ostatnim roku przedawnienia korekty deklaracji. Byłoby to wyraźne pogorszenie warunków prowadzenia działalności w Polsce, jako że efektem tej zmiany byłoby wydłużenie o 20% okresu niepewności rozliczeń, możliwości kontroli, przechowywania dokumentów itp.

Należy podkreślić, że już zgodnie z obecnie obowiązującymi w Polsce przepisami organy podatkowe posiadają odpowiednie instrumenty, żeby dokonać zbadania poprawności tego rodzaju korekty przeprowadzanej w ostatnim roku przed upływem przedawnienia. Przepisy te zapewniają odpowiednie gwarancje zarówno organom podatkowym, jak również podatnikom. W efekcie nie jest uzasadnione wprowadzanie w tym zakresie dodatkowej przesłanki wydłużającej termin przedawnienia.

W związku z obowiązującym od 2016 r. przepisem art. 79 § 3 Ordynacji podatkowej nie ma żadnych wątpliwości co do tego, że organ podatkowy ma możliwość zbadania korekty deklaracji podatkowej (złożonej w krótkim czasie przed upływem terminu przedawnienia) w zakresie, w jakim korekta ta prowadzi do powstania nadpłaty. Zgodnie z tym przepisem decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia można wydać także po upływie tego terminu.

Organ podatkowy w takim przypadku nie ma zatem „związanych rąk” i może prowadzić postępowanie dotyczące poprawności korekty deklaracji i nadpłaty również po upływie terminu przedawnienia zobowiązania. W przypadku, gdy nie było podstaw do złożenia korekty deklaracji podatkowej – organy podatkowe mają możliwość wydania decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty. Gdy taka decyzja zostanie ostatecznie potwierdzona, to tego rodzaju korekta deklaracji nie będzie rodzić żadnych skutków prawnych.

W naszej ocenie – ten przepis (w obecnie obowiązującym kształcie) stanowi wystarczającą podstawę do skontrolowania prawidłowości korekty deklaracji złożonej przed upływem terminu przedawnienia. Jest to przepis, który wprowadza odpowiednią równowagę pomiędzy uprawnieniami podatników oraz organów podatkowych. Wprowadzenie projektowanej zmiany prowadzi zaś do nieuzasadnionego zachwiania tej równowagi – na korzyść organu podatkowego.

Zmiana przepisu będzie prowadzić de facto do tego, że organ podatkowy w przypadku takiej korekty będzie miał możliwość nie tylko dokonania oceny zasadności wniosku o nadpłatę (co już jest możliwe na podstawie powołanego art. 79 Ordynacji podatkowej), ale również będzie mógł całościowo zbadać prawidłowość zobowiązania podatkowego, którego

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

dotyczy korekta (również w tym zakresie, którego nie dotyczy wnioski nadpłatowy). Innymi słowy – projektowana zmiana prowadzi do tego, że organ podatkowy „zyskuje” dodatkowy rok na zbadanie całości rozliczenia podatnika (a więc nie tylko w odniesieniu do dokonanej korekty, ale również całych pozostałych rozliczeń w ramach zobowiązania podatkowego) tylko z tego względu, że korekta deklaracji została dokonana w ostatnim roku przed przedawnieniem. Pomimo tego, że organ miał przecież 5 lat na skontrolowanie tych rozliczeń.

Takie rozwiązanie wydaje się nieuzasadnione. Dokonanie korekty deklaracji podatkowej w ostatnim roku przed przedawnieniem nie jest działaniem, które powinno prowadzić do tak daleko idącego skutku, jakim jest wydłużenie terminu przedawnienia całego zobowiązania podatkowego, którego dotyczy korekta. W szczególności w kontekście tego, że organ podatkowy – na podstawie obowiązującego art. 79 § 3 Ordynacji podatkowej – ma możliwość badania poprawności tego rodzaju korekty deklaracji również po upływie terminu przedawnienia.

Zmiana ta nie ma racjonalnego uzasadnienia i należałoby z niej całkowicie zrezygnować w takim kształcie.

2. Wydłużenie terminu przedawnienia w przypadku skorygowania deklaracji w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia (art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej) w odniesieniu do zobowiązań podatkowych podatników podatku dochodowego od osób prawnych podlegających opodatkowaniu podatkiem wyrównawczym (art. 70 § 1b Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z projektowanym art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej wprowadzanym na podstawie art. 1 pkt 16 Projektu, w przypadku skorygowania przez podatnika deklaracji w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, z którym wiąże się: zmniejszenie wysokości podatku, 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, wykazanie lub zwiększenie wysokości straty, termin przedawnienia ulega wydłużeniu o 12 miesięcy.

Zwracamy uwagę, że projektowany art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej zawiera odesłanie do terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, tj. podstawowego terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych wynoszącego 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, i jednocześnie w żaden sposób nie odnosi się do terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1b Ordynacji podatkowej, tj. terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego opodatkowaniu wyrównawczemu, który wynosi 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym

upłynął termin płatności podatku wynikającego z tego opodatkowania wyrównawczego. Jednocześnie terminy przedawnienia, o których mowa w art. 70 § 1 i 70 § 1b Ordynacji podatkowej zostały określone niezależnie, bez wzajemnego odesłania, które występowałyby, gdyby art. 70 § 1b Ordynacji podatkowej określał termin przedawnienia poprzez odwołanie się do terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej.

Analiza projektowanego art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej w obecnym brzmieniu wskazuje zatem, że wydłużenie terminu przedawnienia o 12 miesięcy w wyniku skorygowania deklaracji w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia dotyczy tylko i wyłącznie podstawowego terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, i jednocześnie nie ma zastosowania do szczególnego terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1b Ordynacji podatkowej. Tym samym, w naszej ocenie, aktualne brzmienie art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej oznacza, że wydłużenie terminu przedawnienia na skutek skorygowania deklaracji nie ma zastosowania do zobowiązań podatkowych podatnika podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego opodatkowaniu wyrównawczemu. Nie ma jednak pewności czy jest to celowy zabieg legislacyjny ustawodawcy.

Z uwagi na powyższe wątpliwości poddajemy pod rozważę doprecyzowanie poprzez wskazanie wprost, że art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej nie ma zastosowania do terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1b Ordynacji podatkowej.

3. Nowe przesłanki zawieszenia (hipoteki przymusowe i zastawy skarbowe).

Proponowana w tym zakresie zmiana stanowi powielenie niekonstytucyjności przepisów (wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12) – nadal bowiem różnicuje sposób przedawniania się zobowiązań w zależności od tego, czy podatnik ma majątek nadający się do obciążenia hipoteką/zastawem. Pozostawienie jednak tych przesłanek przedawnienia wymagałoby doprecyzowania. Przepisy powinny jasno wskazywać, że łączny czas zawieszenia biegu przedawnienia z powodu ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie może przekroczyć 5 lat, nawet jeśli zabezpieczenia te były ustanawiane wielokrotnie. Przykładowo w obecnym art. 70a § 3 Ordynacji podatkowej wskazano, że „*zawieszenie terminu przedawnienia, o którym mowa w § 1 i 1a, może następować wielokrotnie; w takich przypadkach okres łącznego zawieszenia terminu przedawnienia nie może przekroczyć 3 lat*”. Obecne brzmienie projektowanych przepisów nie chronią podatnika przed sytuacją, w której organ będzie ustanawiał wielokrotnie hipoteki lub zastawy, inicjując za każdym razem na nowo okres 5-letni.

Co więcej, wobec całkowitego usunięcia przesłanki karnoskarbowej i zaniechaniu działań zmierzających do normalizacji działań organów, hipoteki mogą stać się kolejnym narzędziem, sztucznego zawieszania biegu terminu przedawnienia, daleko bardziej dolegliwym dla

member of



BUSINESSatOECD

member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

działalności operacyjnej osób prawnych, niż wszczęte postępowanie karnoskarbowe. Ponadto, proponowane rozwiązanie w naszej ocenie ogranicza przewidywalność i pewność prawa, bowiem podatnik nie będzie miał pewności, kiedy jego zobowiązanie podatkowe ostatecznie wygaśnie.

4. Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z postępowaniem podatkowym w przypadku unikania opodatkowania.

Uważamy, iż należy zrezygnować z przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z postępowaniem podatkowym w przypadku unikania opodatkowania, gdyż rodzi zbyt wiele negatywnych konsekwencji dla podatnika. Termin przedawnienia byłby zawieszany w związku z prowadzeniem postępowania podatkowego, które może zostać w łatwy sposób zainicjowane (wystarczy wniosek organu podatkowego i postanowienie Szefa KAS, które nie podlega zaskarżeniu). Proponowana zmiana nie rozwiązuje głównego problemu – instrumentalnego wykorzystywania instytucji zawieszenia. Ponadto przesłanka działałaby „selektywnie” – nie obejmowałaby przykładowo VAT, który pozostaje poza zakresem zastosowania ogólnej klauzuli.

Nie do końca zrozumiała jest relacja między art. 70 § 6 pkt 6 Ordynacji podatkowej a projektowanym pkt 8. Zgodnie ze wspomnianym art. 70 § 6 pkt 6 Ordynacji podatkowej zawieszenie następuje z dniem „wystąpienia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 119h § 2, o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści”. Artykuł 119h § 2 Ordynacji podatkowej. stanowi zaś, że „na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej zasięga opinii Rady, chyba że wcześniej opinia została wydana. Decyzja w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, wydana w pierwszej instancji zawiera pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady”. Projektowany przepis (art. 70 § 6 pkt 8 Ordynacji podatkowej) przewiduje zaś zawieszenie z dniem „wszczęcia postępowania, o którym mowa w rozdziale 2 działu IIIA, albo przejęcia postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 2” – zatem wcześniej niż etap odwoławczy, w którym to występuje się o opinię Rady. Wprowadzenie przesłanki związanej z postępowaniem GAAR wymagałoby zatem uchylecia obecnego przepisu tj. art. 70 § 6 pkt 6 Ordynacji podatkowej – ze względu na jego zbędność.

5. Zmiany Ordynacji podatkowej dotyczące przepisów w zakresie raportowania schematów podatkowych (MDR).

a) Art. 31 projektu - raportowanie informacji MDR-3

member of

 BUSINESS@OECD

member of

 BUSINESS EUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

Zgodnie z art. 31 Projektu, do przekazywania przez korzystającego informacji MDR-3 do Szefa KAS, od dnia wejścia w życie Projektu stosuje się art. 86j § 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym tym Projektem.

Jednocześnie, art. 1 pkt 26 Projektu wprowadza zmiany w dotychczasowym brzmieniu art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej, w szczególności zawężając zakres uzgodnień uznanych za schematy podatkowe podlegające raportowaniu w informacji MDR-1 i informacji MDR-3 poprzez ich ograniczenie do schematów transgranicznych (poprzez eliminację schematów krajowych), oraz zmiany w cechach rozpoznawczych identyfikujących schematy podatkowe (poprzez eliminację innych szczególnych cech rozpoznawczych oraz modyfikację ogólnych i szczególnych cech rozpoznawczych i powiązanie szczególnych cech rozpoznawczych z korzyścią podatkową).

Mając powyższe na uwadze, zwracamy uwagę na wątpliwości powstające na gruncie art. 31 Projektu, mianowicie, czy korzystający są obowiązani raportować w informacji MDR-3 składanej po wejściu w życie Projektu stosowanie schematów podatkowych w okresie rozliczeniowym przypadającym przed wejściem w życie Projektu, jeżeli wskazane schematy podatkowe stanowiły schematy podatkowe w okresie rozliczeniowym i zostały wcześniej zaraportowane jako schematy podatkowe w informacjach MDR-1, lecz na moment składania informacji MDR-3 za ten okres rozliczeniowy nie stanowią już schematów podatkowych.

W naszej ocenie, obowiązek raportowania stosowania schematów podatkowych w informacji MDR-3 nie powinien dotyczyć schematów podatkowych, które w okresie rozliczeniowym stanowiły schematy podatkowe, lecz po wejściu w życie Projektu, na moment składania informacji MDR-3 za ten okres rozliczeniowy, już nie stanowią schematów podatkowych.

Z uwagi na ww. wątpliwości poddajemy pod rozagę stosowne doprecyzowanie art. 31 Projektu.

b) Art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a § 2 pkt 7 lit. d Ordynacji podatkowej)

Zaproponowana zmiana obecnego art. 86a § 1 pkt 13 lit. c Ordynacji podatkowej (projektowany art. 86a § 2 pkt 7 lit. d Ordynacji podatkowej) przez wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych w sytuacji, gdy dany podmiot korzysta w ramach dochodu lub majątku z ulg lub zwolnień mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie, (dodanie „ulg” lub „zwolnień”) zgodnie z brzmieniem załącznika IV C.1. dyrektywy.

Powstaje wątpliwość, jak należy zweryfikować, czy dany podmiot korzysta z ulg lub zwolnień w danym kraju, czy wystarczające do udowodnienia, że cecha ta nie jest spełniona gdy dany podmiot złoży stosowne pisemne oświadczenie, że nie korzysta w ramach dochodu lub majątku z ulg lub zwolnień mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie, czy też należy przeprowadzić pogłębioną analizę w tym zakresie.

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

c) Art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a § 2 pkt 14 Ordynacji podatkowej)

W ramach nowelizacji zdecydowano dodać definicję „uczestnika uzgodnienia” przez co rozumieć się będzie osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, biorącą udział w schemacie podatkowym lub w czynności, transakcji lub działaniu będącym elementem schematu podatkowego, w tym promotora lub korzystającego. Powstaje wątpliwość, który podmiot należy uznać za „uczestnika uzgodnienia” w rozumieniu proponowanej definicji. W uzasadnieniu do projektu wskazano, że „Pomimo, że w samej Dyrektywie brak jest definicji uczestnika uzgodnienia – to jednak należy wskazać, że do uczestnika uzgodnienia powinni być zaliczani przede wszystkim korzystający, ale również promotorzy.” Powoduje to wątpliwość, czy uczestnikiem uzgodnienia może być tylko korzystający lub promotor, czy również inny podmiot, niebędący korzystającym lub promotorem.

d) Art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a § 2 pkt 4 lit. a Ordynacji podatkowej)

W projektowanym art. 86a § 2 pkt 4 lit. a Ordynacji podatkowej doprecyzowano przez wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych, których uczestnicy uzgodnienia, obok korzystających, zobowiązani są do zachowania poufności o sposobie uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia wobec organów podatkowych (zgodnie z brzmieniem załącznika IV A.1. dyrektywy), tj. w miejsce wskazywanego wcześniej obowiązku zachowania poufności przez „promotora” lub „korzystającego” wprowadzono obowiązek zachowania poufności przez promotora lub innego uczestnika uzgodnienia. Prowadzi to do wątpliwości, czy zobowiązanie do zachowania poufności zostało rozszerzone również na inne podmioty (uczestników uzgodnienia), które nie są korzystającymi lub promotorami, czy celem ustawodawcy było objęcie obowiązkiem zachowania poufności wyłącznie promotorów i korzystających.

e) Art. 1 pkt 35 projektu (art. 86i § 1 Ordynacji podatkowej)

Zgodnie z projektowanym przepisem Szef KAS ma 30 dni od dnia wpływu informacji o schemacie podatkowym na wydanie postanowienie o odmowie nadania NSP. Z kolei termin na wydanie NSP wynosi 14 dni. Termin na odmowę nadania NSP powinien być zbieżny z terminem nadania NSP.

f) Art. 8 pkt 7 projektu (art. 80f Kodeksu karnego skarbowego)

System raportowania schematów podatkowych pozostaje skomplikowany i trudny do stosowania przez przedsiębiorców. Wprowadzenie penalizacji za nieterminowe przekazywanie informacji o zastosowaniu schematu podatkowego i uchylanie się od obowiązków MDR powinno podlegać niższym sankcjom niż zostały zaproponowane. Wiele podmiotów nie jest świadomych na moment dokonania czynności związanych z uzgodnieniem, że podlega ono raportowaniu. Stąd też sugerujemy zmniejszenie sankcji odpowiednio z 240 stawek do 120 stawek oraz z 120 stawek do 60 stawek dziennych.

6. Wadliwość merytoryczna uchylenia art. 44 § 2 Kodeksu karnego skarbowego (art. 8 pkt. 5 projektu oraz art. 8 pkt. 1 i pkt. 2)

a) Art. 8 pkt. 5 Projektu Nowelizacji

W przepisie art. 8 pkt 5 lit. a) Projektu nowelizacji zaproponowano uchylenie w całości art. 44 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 633, „KKS”), zgodnie z którym: *„Karałność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpił przedawnienie tej należności”*.

Jak wynika z uzasadnienia Projektu nowelizacji, propozycja uchylenia tego przepisu związana jest przede wszystkim z projektowanym uchyceniem art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, tj.: „Zmiany w Kodeksie karnym skarbowym są związane z projektowanym uchyceniem art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, który przewiduje przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, co ma obecnie wpływ na wydłużenie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tym samym występować będą przypadki, gdy w toku postępowania o przestępstwo skarbowe (zarówno przygotowawczego jak i przed sądem) nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego, odpowiadającego uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Pozostawienie przesłanki przedawniania karałności czynu określonej w art. 44 § 2 skutkowałoby brakiem możliwości prowadzenia postępowań przygotowawczych oraz doprowadzenia do skazania sprawców poważnych przestępstw skarbowych, w sprawach w których w postępowaniach karnych zgromadzono obszerny materiał dowodowy będący następstwem wielowątkowych kontroli celno-skarbowych, kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych. Karałność ta musi być także zapewniona w przypadku postępowań prowadzonych przez Prokuraturę Europejską (EPPO), do której Polska przystąpiła od marca 2024 r. Proponowane zmiany uchylają zatem w całości art. 44 § 2 zawierający przesłankę przedawnienia karałności czynu także w przypadku przedawnienia należności publicznoprawnej”.

Projektodawca uznaje zatem, że skoro uchyceniu podlegałby przepis przewidujący zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego, to należy uchylić także art. 44 § 2 KKS jako przepis, który dotychczas przewidywał przedawnienie karałności przestępstw skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej w sytuacji, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Tę zmianę należy ocenić krytycznie i postulujemy pozostawienie art. 44 § 2 KKS w mocy, a zatem rezygnację z art. 7 pkt 2 lit. a) Projektu nowelizacji. Proponowane rozwiązanie jest przede wszystkim wadliwie merytorycznie. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że art. 44 § 2 KKS został wprowadzony jeszcze w pierwotnym brzmieniu KKS, co oznacza, że ten przepis obowiązywał na długi czas przed tym zanim wprowadzono art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Nie ma

zatem podstaw stanowisko, że uchylenie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej wymagało jednoczesnego uchylenia art. 44 § 2 KKS, gdyż ustawodawca niezależnie od obowiązywania tej podstawy zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych uznawał, że karalność tego rodzaju przestępstw karnych skarbowych powinna podlegać przedawnieniu wraz z przedawnieniem tej należności. Takie rozwiązanie wynika z funkcji prawa karnego skarbowego oraz niejako następczego charakteru postępowania karnego skarbowego względem postępowania podatkowego. Prawo karne skarbowe jako część prawa karnego musi być także stosowane zgodnie z zasadą ultima ratio, a zatem dopiero gdy inne środki nie pozwalają na realizację określonych celów. Wadliwość merytoryczna tego rozwiązania polega na tym, że przedawnienie zobowiązania podatkowego jest normalnym skutkiem upływu czasu przewidzianym przez przepisy podatkowe. Z mocy prawa, przedawnienie zobowiązania podatkowego powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej). Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego przez przedawnienie powoduje skutek, iż obywatel-podatnik nie jest już nic Państwu winien, co oznacza, że w przypadku przestępstw uszczupleniowych brak jest jakiegokolwiek możliwości afirmacji stanowiska, że doszło do uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie z powodu braku ustawowych znamion przestępstwa. Wykreślenie przepisu art. 44 § 2 KKS nie spowoduje w żaden sposób osiągnięcia celu wskazanego w uzasadnieniu projektu, tj. umożliwienia ścigania sprawców poważnych przestępstw skarbowych, ponieważ skutek przedawnienia eliminuje jakikolwiek dług podatnika stanowiący na gruncie kodeksu karnego skarbowego należność publicznoprawną. Usunięcie tego przepisu będzie prowadzić do tego, że w sytuacji, gdy dojdzie do przedawnienia zobowiązania podatkowego, istnieć będzie wyłącznie teoretyczna możliwość prowadzenia postępowania karnego skarbowego, które jednak prowadzić będzie musiało wyłącznie do umorzenia z uwagi na brak znamion ustawowych przestępstwa skarbowego w postaci uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Przedawnienie zobowiązania podatkowego powoduje jego wygaśnięcie, a zatem w momencie wystąpienia skutku w postaci przedawnienia przestaje ono istnieć i nie może być egzekwowane, niezależnie od tego, czy zostało zapłacone przez podatnika w wymaganej wysokości czy też nie. Co istotne, w świetle art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej w przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, to podatek wykazany w deklaracji stanowi podatek do zapłaty. Dopiero gdyby w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdził, że podatnik, mimo ciążącego na nim 3/4 obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, to organ podatkowy może wydać decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego (por. art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej). Tak długo, jak organ podatkowy nie wyda decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w wysokości innej niż wynikająca z deklaracji, to deklaracja jest skuteczna, a wykazana w niej wysokość podatku jest prawidłowa. Czas na wydanie takiej decyzji określającej jest ograniczony terminem

przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jeżeli taka decyzja nie zostanie wydana, to deklaracja nie może być podważana i rozliczenie podatnika jest po prostu prawidłowe. W żaden sposób nie może tych skutków niweczyć procedura karna skarbową. Jest to po prostu systemowo niemożliwe w sytuacji wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przez jego przedawnienie. W przypadku przestępstw skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej konieczne jest stwierdzenie wystąpienia tych właśnie elementów przedmiotowo istotnych. Odpowiedzialność karnoskarbową nie może mieć zatem miejsca, jeżeli zobowiązanie podatkowe już nie istnieje z uwagi na jego wygaśnięcie poprzez przedawnienie lub gdy wynika ono z deklaracji, która przed upływem przedawnienia nie została podważona i konsekwentnie musi być uznawana za prawidłową. Nadmienić należy, że nie istnieje regulacja normatywna inna niż wynikająca z przepisów podatkowych, która umożliwiałaby negowanie skutku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przez przedawnienie. Takiego przepisu nie stanowi również przepis art. 8 KPK, który nie upoważnia sądu karnego do negowania oczywistych skutków normatywnych, które powstają na gruncie innych gałęzi prawa, a takim skutkiem jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia na gruncie prawa podatkowego. W takim przypadku, elementem stanu sprawy o przestępstwo skarbowe staje się okoliczność faktyczna, że obywatel podatnik nie jest nic winien Państwu, co w sprawach uszczupleniowych prowadzić musi do umorzenia postępowania w sprawie odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe.

b) art. 8 pkt. 1 i pkt. 2 Projektu nowelizacji/Obejście przepisów o przedawnieniu zobowiązania podatkowego

Rozwiązanie eliminujące art. 44 §2 KKS jest wadliwe (i zarazem wątpliwe konstytucyjnie) również z innej przyczyny. Przepisy KKS uzależniają różnorodne rozwiązania normatywne od uiszczenia należności publicznoprawnej np. art. 13 czy art. 14 KKS. Projektodawca zakłada, że w ramach toczącego się po przedawnieniu zobowiązania podatkowego postępowania karnego skarbowego może dojść do zobowiązania oskarżonego do uiszczenia należności publicznoprawnej (proponowane nowe brzmienie art. 14 i art. 15 kks):

- „art. 14 otrzymuje brzmienie:

„Art. 14. Jeżeli sąd lub organ postępowania przygotowawczego określa także obowiązek, sposób lub termin uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów lub równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, to powinien przy tym 4/4 wziąć pod uwagę w szczególności sytuację majątkową sprawcy oraz wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przedmiotów bądź korzyści podlegających przepadkowi.”;

- w art. 15 po § 1 dodaje się § 1a w brzmieniu:

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenberg 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

„§ 1a. Jeżeli kodeks wymaga uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej związanej z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym, w wypadku gdy nastąpiło jej przedawnienie sprawca czynu zabronionego lub podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej jest obowiązany do uiszczenia jej równowartości pieniężnej.”

Z powyższych proponowanych zmian wynika, że próbuje się wprowadzić rozwiązanie, które obligowałoby do zapłaty zobowiązania podatkowego (tytułem należności publicznoprawnej) w toku postępowania karnego skarbowego pomimo jego przedawnienia. Z proponowanego rozwiązania wynika zatem „przymuszanie” podatników i ich reprezentantów do uiszczania kwot przedawnionych zobowiązań podatkowych i obejścia w ten sposób jednoznacznych skutków regulacji art. 68, art. 70 i 59 Ordynacji podatkowej.

Z uwagi na tak daleko idące zmiany w Kodeksie Karnym Skarbowym poddajemy pod rozwagę zaproszenie Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Karnego do prac legislacyjnych w zakresie ww. zmian.

Konfederacja Lewiatan, KL/371/127/ASW/2025

member of



member of



Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 5
00-727 Warszawa
tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

Polish Confederation
Lewiatan
Brussels Office
Avenue de Cortenbergh 168
tel. +32 2 732 12 10

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy