

# Wyroki TK, TSUE i uchwały NSA to za mało. Przedawnienie wciąż budzi spory



Marcin Mroziuk  
marcin.mroziuk@infor.pl

**N**ie ulega wątpliwości, że w przypadku przepisów o przedawnieniu zobowiązań podatkowych problemem jest zarówno ich obecna treść, jak i sposób ich stosowania przez urzędników. Cóż z tego bowiem, że zgodnie z art. 70 ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, jeśli przepis ten jest martwy. W praktyce termin może być bowiem wydłużany bez ograniczeń, a zobowiązanie podatkowe może być egzekwowane nawet po kilkunastu latach!

Jak to możliwe? Otóż wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia, a zastosowanie środka egzekucyjnego przerwanie jego biegu. Przepisy pozwalają zaś na wszczynanie postępowania karnoskarbowego nawet w ostatnim dniu przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Nic dziwnego, że podatnicy od lat walczą, aby przedawnienie zobowiązań podatkowych nie było fikcją. Kolejne orzeczenia sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości UE pozwoliły usunąć tylko część wątpliwości. Pojawiła się jednak nadzieja, że podatnicy nie będą w swej walce osamotnieni. Rzecznik małych i średnich przedsiębiorstw złożył bowiem niedawno wnioski o wszczęcie postępowań dyscyplinarnych wobec urzędników, którzy wydali decyzje o wszczęciu postępowania karnoskarbowego jedynie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Co istotne, problem dostrzeżę też Ministerstwo Finansów, które w projekcie nowej ordynacji podatkowej proponuje odmienne od dotychczasowych regulacje w tym zakresie. Szkoda tylko, że resort nie zdecydował się na znowelizowanie obecnych przepisów, gdyż podatnicy będą musieli czekać co najmniej półtora roku na wejście w życie nowych regulacji.

©



PATRYCJA DUDEK

patrycja.dudek@infor.pl



ŁUKASZ ZALEWSKI

lukasz.zalewski@infor.pl

## Istota problemu pozostaje nierozwiązana

**Kolejne orzeczenia ani nie rozwiewają wszystkich wątpliwości dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych, ani nie powstrzymują urzędników przed nadużywaniem przepisów. Sytuację ma zmienić nowa ordynacja podatkowa, ale na nią poczekamy co najmniej półtora roku**

Od czterech lat Naczelny Sąd Administracyjny podejmuje co rok co najmniej jedną uchwałę związaną z przedawnieniem zobowiązań podatkowych. A to nie koniec, bo podatnicy czekają już na kolejną uchwałę i kolejny wyrok Trybunału Konstytucyjnego. W najnowszej uchwale – z 18 marca 2019 r. (sygn. akt I FPS 3/18) – NSA wyjaśnił, komu należy doręczać zawiadomienie o zawieszeniu biegu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnoskarbowego. Orzekł, że jeżeli podatnik ma ustanowionego pełnomocnika, to fiskus nie może go pominąć przy doręczeniu zawiadomienia. – Jeśli pominiemy i wyśle pismo bezpośrednio do podatnika, to bieg terminu przedawnienia nie zawieszają się – stwierdził NSA. Problem w tym, że to kolejna uchwała, która dotyczy pobocznej kwestii, czyli komu doręczyć zawiadomienie.

Przypomnijmy, że uchwały i rozstrzygnięcia TK czy Trybunału Sprawiedliwości UE (bo już nawet unijny trybunał rozstrzygał jedną ze spraw związanych z przedawnieniem) zapadają, gdy sądy nie są w stanie ustalić, jak należy stosować określone przepisy (jaka wykładnia jest prawidłowa). Tylko jak mają stosować regulacje o przedawnieniu podatnicy, skoro co roku zapada co najmniej jedna uchwała NSA, nie wspominając o wyrokach w zwykłych sprawach? W dodatku w toczących się postępowaniach pojawiają się kolejne kwestie sporne, wymagające rozstrzygnięcia.

Nie to jest jednak najgorsze w kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych. Mimo tych wszystkich uchwał, wyroków TK i TSUE w dalszym ciągu największym problemem jest wszczynanie przez organy podatkowe postępowań karnoskarbowych jedynie po to, aby zawiesić bieg terminu przedawnienia. Dotychczas uchwały i wyroki nie przecięły tych praktyk, mimo że – jak przekonują doradcy podatkowi – urzędnicy nadużywają w ten sposób prawa. Organy podatkowe odpowiadają, że stosują jedynie obowiązujące przepisy ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 900; dalej: ordynacja podatkowa) i ustawy z 10 września 1999 r. – Kodeks

karny skarbowy (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.; dalej: k.k.s.).

**Co zmieni nowa ordynacja podatkowa**  
Dziś wszystko wskazuje, że wyjście z tej patowej sytuacji – zwłaszcza z punktu widzenia podatników – jest jedno: nowa ordynacja podatkowa. Warunkiem sukcesu pozostaje jednak to, by została uchwalona w obecnie procedowanej wersji. Szkopuł zaś tkwi w tym, że projektu nie przyjął jeszcze rząd, choć jeszcze niedawno przedstawiciele Ministerstwa Finansów zapewniali, że będzie ona obowiązywać od 1 stycznia 2020 r. Teraz się okazuje, że ma wejść rok później, od 1 stycznia 2021 r. Co do zasady to krok w dobrą stronę, ponieważ podatnicy będą mieli więcej czasu na zapoznanie się z nowymi obszernymi przepisami. Z punktu widzenia kłopotów z przedawnieniem będzie to jednak ruch niekorzystny dla podatników, ponieważ będą trwali w obecnym systemie przez kolejny rok. Co więcej, na jesieni mamy wybory parlamentarne, więc dziś trudno na 100 proc. przewidzieć, czy przepisy te faktycznie staną się obowiązującym prawem.

Co istotne, z punktu widzenia problemu przedawnienia nowa ordynacja podatkowa ma być dobrą zmianą. Projekt (jego najnowsza wersja nosi datę 8 lutego br.) przewiduje bowiem eliminację problemu wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Komisja kodyfikacyjna i MF wskazują w uzasadnieniu, że nie ma podstaw do zawieszania biegu terminu przedawnienia wymiaru w prawie podatkowym z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej. Dlaczego? Bo w ocenie autorów projektu wszczęcie postępowania z k.k.s. nie ma związku z wymiarem podatku. Zwracają oni uwagę, że prawo karne skarbowe ma charakter wtórny wobec prawa podatkowego. Stwierdzenie w postępowaniu karnym skarbowym bezprawności zachowania sprawcy (m.in. podatnika) wymaga ustalenia, czy jest ono zgodne czy nie ze stosownymi normami prawa podatkowego. Możliwość zastosowania k.k.s. zależy więc od ustaleń poczynionych w toku postępowania podatkowego. Zdaniem autorów projektu uzasadnione może być jedynie zawieszenie postępowania karnoskarbowego, co już dziś jest możliwe na podstawie art. 114a k.k.s.

Zdaniem komisji kodyfikacyjnej i MF zmiana w nowej ordynacji podatkowej rozwiąże fundamentalny problem wszczynania postępowań karnoskarbowych i wydłużania przedawnienia w nieskończoność. Jak czytamy bowiem w uzasadnieniu, możliwość wszczynania postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe (zawieszenie biegu terminu przedawnienia) może skutkować tym, że w skrajnych przypadkach zobowiązanie nigdy się nie przedawni. Innymi słowy, obecny pie-

## PODATKI I KSIĘGOWOŚĆ

cioletni termin przedawnienia jest fikcją. Ma to zmienić nowa ordynacja podatkowa. Przewiduje ona zasadniczo wprowadzenie przedawnienia wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych. Okres przedawnienia wymiaru ma wynosić trzy lub pięć lat – termin będzie liczony od dnia upływu terminu płatności lub powstania obowiązku podatkowego. W tym czasie organ podatkowy będzie musiał doręczyć decyzję ustalającą lub określającą wysokość podatku. Pięcioletni okres przedawnienia wymiaru ma mieć zastosowanie w odniesieniu do rozliczenia podatków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, a trzyletni – do pozostałych podatków.

Po upływie okresu przedawnienia wymiaru ma następować pięcioletni okres przedawnienia poboru. W tym czasie organy podatkowe mają mieć możliwość egzekwowania podatków wynikających z deklaracji podatkowej lub decyzji. Przerwanie i zawieszanie biegu terminu przedawnienia zostało w projekcie mocno ograniczone.

## Czy organy nadużywają prawa?

**Najwięcej kontrowersji budzi wszczynanie postępowań karnych skarbowych w celu niedopuszczenia do przedawnienia**

Możliwość taką daje art. 70 par. 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Mówi on, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony wskutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Warunek jest taki, by podatnik został o tym fakcie poinformowany przed standardowym terminem, w którym upłynąć powinno przedawnienie (art. 70c ordynacji podatkowej). Wówczas bieg terminu zawieszają się i przedawnienie biegnie dalej dopiero po prawomocnym zakończeniu sprawy o przestępstwo lub wykroczenie podatkowe (art. 70 par. 7 pkt 1 ordynacji podatkowej). Przepis ten – a w zasadzie praktyka jego stosowania przez organy podatkowe – wywołuje tak wielkie wzburzenie, że w projekcie nowej ordynacji podatkowej w ogóle zrezygnowano z tej kontrowersyjnej przesłanki.

Obecne regulacje pozwalają zaś wszczynać postępowania karne skarbowe nawet w ostatnim dniu przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Jak mówi Andrzej Ladziński, doradca podatkowy i partner zarządzający GWW Tax, nie jest istotne, czy to styczeń, czy grudzień danego roku. Wszczęcie postępowania karnego skarbowego na kilka miesięcy przed przedawnieniem nie jest równoznaczne z nadużyciem prawa.

– Mogą mieć miejsce sytuacje, w których organ faktycznie dopiero przed upływem przedawnienia dowiadyuje się o popełnieniu przestępstwa i wszczęcie postępowania jest racjonalnym działaniem nakierowanym na zidentyfikowanie i ukaranie sprawcy – dodaje Agnieszka Tałasiewicz, partner zarządzający Kancelarią EY Law, lider zespołu postępowań podatkowych i sądowych w EY Doradztwo Podatkowe.

Istotne natomiast jest to, czy toczy się postępowanie dotyczące wymiaru podatku i na jakim jest ono etapie. Kluczowe jest to, czy z punktu widzenia organu istnieje ryzyko, że postępowanie wymiarowe nie zostanie zakończone przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jeśli takie ryzyko jest, to organy uciekają się do prostej metody – wszczynają postępowanie karne skarbowe, co powoduje zawieszenie terminu przedawnienia. Daje im to czas na dokończenie postępowania wymiarowego. Co ciekawe, postępowanie karne skarbowe może być w sprawie, a nie przeciw konkretnej osobie, a i tak organy osiągają zamierzony efekt w postaci zawieszenia przedawnienia. Mało tego, organy po wszczęciu postępowania z k.k.s. zawieszają je do czasu... zakończenia postępowania wymiarowego. Koło się zamyka. Jak przyznają eksperci, bardzo często organy póź-

niej, już po sfinalizowaniu postępowania wymiarowego, wycofują się z jakichkolwiek zarzutów karnoskarbowych.

– Obserwując praktykę organów administracji skarbowej, możemy powiedzieć, że gdy organ decyduje się na wszczęcie postępowania karnego skarbowego w miesiącach od września do grudnia roku, z końcem którego przedawnia się zobowiązanie podatkowe, i równoległe toczy się postępowanie podatkowe, to na 99,99 proc. jest to instrumentalne działanie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i stanowi nadużycie prawa – ocenia Andrzej Ladziński.

Zgadza się z tym również Agnieszka Tałasiewicz. Jak mówi, nadużyciem prawa jest sytuacja, kiedy postępowanie karnoskarbowe jest wszczynane w celu innym niż wykrycie i ukaranie sprawcy przestępstwa (np. w celu wydłużenia przedawnienia). – Organy sięgają po tę możliwość prawie zawsze wtedy, gdy się orientują, że nie zdążą z zakończeniem postępowania podatkowego przed przedawnieniem podatku – potwierdza ekspertka. Z danych dotyczących momentu wszczynania postępowań karnoskarbowych wynika bowiem, że organy skarbowe inicjują takie postępowanie w trakcie toczącego się postępowania podatkowego niemalże wyłącznie w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązania. – Wszczęcie postępowania karnoskarbowego wcześniej w trakcie postępowania podatkowego jest zjawiskiem marginalnym. Postępowania wszczynane są często jeszcze nawet przed wydaniem decyzji w I instancji. Trudno w takiej sytuacji mówić o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia przestępstwa – mówi Agnieszka Tałasiewicz.

Organy skarbowe, wszczynając postępowania w celu innym niż ustawowo określone, przekraczają więc granice swojego umocowania, a to oznacza – stwierdza nasza rozmówczyni – że nadużywają prawa. Tym samym wszczęcie przez organy podatkowe postępowania karnoskarbowego wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia postrzegać należy właśnie w kontekście nadużycia prawa.

Co ważne, jeśli postępowanie karnoskarbowe prowadzone jest w celu zawieszenia terminu przedawnienia, a więc stanowi nadużycie prawa, to oznacza, że nie może wywierać skutków w sferze praw podmiotowych podatnika. Jak podkreśla Andrzej Ladziński, z perspektywy pojedynczego przypadku nie jest jednak oczywiste i łatwe do wykazania, że wszczynając postępowanie karne skarbowe we wskazanych powyżej okolicznościach, organ nadużył prawa. – Instrumentalność działania administracji skarbowej w tym zakresie staje się widoczna dopiero wtedy, gdy zestawimy zbiorcze dane dotyczące wszczynania postępowań karnych skarbowych równoległe do toczących się postępowań kontrolnych i podatkowych – podkreśla ekspert. Statystyka mówi wszystko. – Jeśli już dochodzi do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, to w ponad 90 proc. przypadków są to sytuacje, kiedy z końcem roku przedawnia się zobowiązanie podatkowe – wyjaśnia Ladziński. Ekspert przyznaje też, że w niektórych przypadkach można wykazać nawet bez powoływania się na dane statystyczne, iż doszło do instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

### Co na to sądy

– W dotychczasowej praktyce sądy administracyjne przeważnie uchylały się od oceny, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego w danej sprawie było zgodne z prawem i mogło skutecznie zawiesić bieg terminu przedawnienia – mówi Agnieszka Tałasiewicz. Nie oznacza to jednak, że problematyka instrumentalnie wszczynanych postępowań karnych skarbowych w ogóle nie była przez sądy dostrzegana. – Wydaje się, że w ostatnim czasie sądy zwracają na te kwestie większą uwagę – przyznaje ekspertka.

Jeśli NSA pochylał się nad problemem instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, to uznawał, że chodzi o sytuacje, gdy:

- do wszczęcia takiego dochodzi przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, albo

■ w momencie wszczęcia karalność czynu była przedawniona.

Zdaniem Andrzeja Ladzińskiego należy jeszcze dodać jeden przykład, a mianowicie, kiedy organ kwestionuje rozliczenie podatkowe podatnika wbrew utrwalonej linii orzeczniczej sądów lub utrwalonej linii interpretacyjnej organów podatkowych. – Oczywiście jest bowiem, że w takich przypadkach podatnik, nawet jeśli zaniżył zobowiązanie podatkowe, to działał nieumyślnie (sprawcę można ukarać na podstawie k.k.s. jedynie za działania umyślne – przyp. red.) i nie popełnił przestępstwa czy wykroczenia skarbowego – stwierdza ekspert.

Problem instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych dostrzegł też NSA, kierujący do Trybunału Konstytucyjnego pytanie prawne (z 5 kwietnia 2011 r., sygn. akt I FSK 525/11) dotyczące zgodności art. 70 par. 6 pkt 1 ordynacji podatkowej z konstytucją. – Niestety NSA ograniczył wtedy swoje pytanie do kwestii zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania – mówi Tałasiewicz. Z kolei po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11) sądy starały się wyjaśnić znaczenie formalnych warunków zawiadomienia podatnika, a także inne kwestie (co musi być w zawiadomieniu i komu musi zostać doręczone). Szkopuł w tym, że zagadnienia te to tylko wierzchołek góry lodowej, bo nie odnoszą się one do istoty sporów, a więc tego, czy zawiadomienie podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego jest skuteczne.

### Winni zostaną ukarani?

Problem dostrzegł ostatnio rzecznik małych i średnich przedsiębiorstw Adam Abramowicz. Pod koniec marca złożył wnioski o wszczęcie postępowań dyscyplinarnych wobec pracowników urzędów skarbowych w Cieszynie i Sosnowcu. Podczas briefingu prasowego poinformował, że chce, by zwierzchnicy (naczelnicy urzędów skarbowych) ukarali ich za nieuzasadnione wszczynanie postępowań karnych skarbowych w celu przedłużania terminu przedawnienia. Rzecznik wybrał te sprawy spośród wielu innych. Chce, by urzędnicy zostali ukarani dla przykładu, co będzie ostrzeżeniem dla ich kolegów w całej Polsce. Podczas swojego wystąpienia Abramowicz wielokrotnie podkreślał, że urzędnicy działają wbrew woli Ministerstwa Finansów, rządu i na przekór konstytucji biznesu. Powoływał się przy tym na wewnętrzne wytyczne resortu dla urzędów. Rzekomo zabraniają one wszczynania postępowań karnych skarbowych krótko przed przedawnieniem, jeśli w ciągu pięciu lat nie zostały zgromadzone wystarczające dowody. Eksperci, chociaż krytykują tę praktykę organów podatkowych, to nie do końca zgadzają się z rzecznikiem (patrz opinie ekspertów).

### Podatnicy nie są bezbronni

Zdaniem ekspertów podatnicy mają jednak pewne – choć ograniczone – możliwości obrony przed praktyką wszczynania postępowań karnoskarbowych w celu zawieszenia biegu przedawnienia.

Zdaniem Andrzeja Ladzińskiego podatnik powinien przede wszystkim podnosić zarzut nadużycia prawa przez organ (nieprawidłowo wszczętego postępowania karnoskarbowego) i tym samym wskazać, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia było nieskuteczne.

– Sądy administracyjne powinny bowiem badać kwestię przedawnienia przed merytorycznym zbadaniem sprawy. Nawet jeśli argumenty merytoryczne podatnika są bardzo silne. Decyzja wydana z naruszeniem tych zasad jest sprzeczna z zasadą legalizmu – mówi Agnieszka Tałasiewicz. Dodaje, że podatnicy powinni oczekiwać postępowania według tego schematu od sądów administracyjnych. Choć nie mogą one orzekać o działaniach organów podatkowych podejmowanych w zakresie postępowań karnych skarbowych, to mają obowiązek badać legalność decyzji administracyjnych. Takie badanie uwzględnić musi również ocenę zgodności tych decyzji z ogólnymi zasadami postępowania podatkowego, w tym także z zasadą legalizmu. – Jeśli organy podatkowe przy wydawa-

„ Jeśli już dochodzi do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, to w ponad 90 proc. przypadków są to sytuacje, kiedy z końcem roku przedawnia się zobowiązanie podatkowe

Andrzej Ladziński

niu decyzji nadużyły prawa (np. poprzez wydanie decyzji po sztucznym, instrumentalnym zawieszeniu biegu terminu przedawnienia), to obowiązkiem sądu administracyjnego jest uchylenie takiej decyzji – przekonuje Agnieszka Tałasiewicz.

Andrzej Lodziński informuje, że w ciągu najbliższych tygodni ukaże się też raport podsumowujący dane statystyczne dotyczące działalności kilku urzędów kontroli skarbowej w latach 2009-2014. Wynika z nich jednoznacznie, że organy te instrumentalnie wszczyły postępowania karne skarbowe, aby zawiesić bieg terminu przedawnienia. Krajowa Izba Doradców Podatkowych w trybie dostępu do informacji publicznej wystąpił też o podobne dane za lata 2015-2018. – Wierzę, że upublicznienie tych danych przekona sądy administracyjne, iż mamy do czynienia z patologiczną sytuacją, a wręcz ze zorganizowanym działaniem administracji skarbowej, które nie mogło prowadzić do zamierzonego przez organy skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia – ocenia Lodziński.

## Istna puszcza Pandory

**Naczelny Sąd Administracyjny i oba trybunały przesądziły już mnóstwo kwestii związanych z przedawnieniem. Wiele – na korzyść podatników. Ale miesiąc temu pojawił się nowy problem**

Chodzi o to, czy postępowania te mogą być wszczynane – a tym samym, czy zawieszony może być bieg terminu przedawnienia – gdy podatnik zdążył już złożyć czynny żal, ale nie uregulował jeszcze należności. Innymi słowy: czy postępowanie karne skarbowe nie może być wszczęte tylko wtedy, gdy podatnik złożył czynny żal i zapłacił zaległy podatek, czy też wystarczy złożenie samego pisma, a zapłacić można później. Problem bierze się z tego, że organy podatkowe często zwlekają z wydaniem decyzji określającej podatek do zapłaty. Z k.k.s. wynika, że:

- „nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe sprawca, który po popełnieniu czynu zabronionego zawiadomił o tym organ powołany do ścigania, ujawniając istotne okoliczności tego czynu, w szczególności osoby współdziałające w jego popełnieniu” (art. 16 par. 1 k.k.s.);
- poprzedni przepis stosuje się, gdy „w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ postępowania przygotowawczego uiszczono w całości wymagalną należność publicznoprawną uszczuploną popełnionym czynem zabronionym” (art. 16 par. 2 k.k.s.).

Podatkowi eksperci są zdania, że sama skrucha bez zapłaty jest skuteczna i nie pozwala wszcząć postępowania karnego skarbowego, a tym samym zawiesić przedawnienia. Podkreślają, że z przepisów jasno wynika, że należność musi zostać uregulowana w terminie wyznaczonym przez organ podatkowy, a ten może wezwać podatnika do zapłaty podatku dopiero wtedy, gdy wyda decyzję.

Innego zdania był jednak Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, przed którym sprawa ta zawisła. W wyroku z 24 kwietnia 2019 r. (sygn. akt III SA/Wa 1799/18) orzekł, że samo złożenie czynnego żalu nie przekreśla możliwości wszczęcia postępowania karnego skarbowego, bo potrzebna jest również zapłata. Wyjaśnił przy tym, że późniejsze uregulowanie należności przez podatnika (po wydaniu decyzji w sprawie podatku i wezwaniu do zapłaty przez organ podatkowy) nie niweczy skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia. – Wprawdzie wówczas postępowanie karne skarbowe się umarza, ale skutek podatkowy zostaje. Bo nie może być tak, że do ziszczenia wszystkich pozytywnych przesłanek dochodzi później, a wywołuje to skutek wstecz – orzekł WSA.

Wyrok warszawskiego sądu jest na razie nieprawomocny. Ostateczne rozstrzygnięcie tej kwestii należeć będzie więc do

### OPINIE EKSPERTÓW

## Korzyści czerpał budżet, a nie urzędnicy



GERARD DŹWIGAŁA

radca prawny i doradca podatkowy w Kancelarii Prawnej i Podatkowej Dźwigała, Ratajczak i Wspólnicy

**T**łumaczenie, że nieuzasadnione wszczynanie postępowań karnoskarbowych było działaniem pracowników niższego szczebla na własną rękę i bez wiedzy, czy to dyrektorów izb skarbowych, czy to Ministerstwa Finansów, jest dla mnie – delikatnie mówiąc – mało przekonujące. Wystarczy uświadomić sobie, kto faktycznie odnosi z tego korzyść – przecież nie osobiście urzędnicy, ale budżet państwa ogólnie.

Skala tego typu nieprawidłowości była tak duża, a zjawisko powszechne, że nie sposób wiarygodnie tłumaczyć, iż kierownictwo administracji skarbowej o niczym nie wiedziało. A skoro tak, to powinno podejmować konkretne i – przede wszystkim – skuteczne kroki dla wyeliminowania obchodzenia prawa przez urzędników, w tym pociągając do odpowiedzialności nie tylko dyscyplinarnej, lecz także karnej za

przekraczanie uprawnień. Jeżeli wytyczne nie wystarczyły, to należało podjąć dalej idące działania. Dominuje jednak przekonanie o działaniu w stanie swoiście rozumianej „wyższej konieczności”. Tymczasem brak reakcji na nieprawidłowości sam w sobie jest nieprawidłowy i stanowi de facto przyzwolenie na obchodzenie prawa.

W efekcie mamy ogromną, wręcz niewiarygodną, liczbę podatników skazanych (najczęściej dla świętego spokoju dobrowolnie poddających się odpowiedzialności) za niepełnione przestępstwa karnoskarbowe, a żadnego urzędnika skarbowego uznanego za winnego przekroczenia uprawnień przy stawianiu zarzutów. Czy oznacza to, że takich nadużyć nie było? Nie, jedynie to, że organy ścigania przyjmują inną optykę w przypadku zawiadomień o przestępstwach urzędniczych (prawo do błędu), a inną w przypadku kontroli decyzji dotyczących zarzutów wobec podatników (brak prawa do błędu). Sytuacja nie ulegnie poprawie, jeżeli działania polegające na obejściu prawa będą odnosiły skutek dla przedawnienia, a tym samym będą dla fiskusa opłacalne, tzn. tak długo, jak sądy administracyjne nie będą odmawiały tym działaniom skuteczności dla wymiaru i egzekucji podatku.



## Śmiem wątpić w wytyczne



MIROSŁAW SIWIŃSKI

radca prawny i doradca podatkowy w Kancelarii Podatkowej prof. W. Modzelewski i Wspólnicy

**D**opóki nie zobaczę dowodu na to, że takie wytyczne zostały zarówno stworzone, jak i przesłane do tych urzędów przed incydentami, o które chodzi, dopóty będę miał poważne wątpliwości co do tego. Byłoby to bowiem kompletnie niezgodne z dotychczas panującą praktyką, która ma miejsce nie tylko w Cieszynie i Sosnow-

cu, lecz jest także od dawna stosowana i akceptowana w całej Polsce. Wystarczy poczytać orzecznictwo dotyczące art. 70 par. 6 pkt 1 ordynacji podatkowej, żeby się przekonać, jak liczne są spory w tym zakresie. No, chyba że mamy do czynienia z naprawdę świeżymi wytycznymi i nie dotarły one jeszcze do świadomości urzędników Krajowej Administracji Skarbowej i nie przebiły się do wiadomości publicznej. Warto by było je zresztą opublikować. Ciekawe bowiem, jak takie wytyczne zostałyby uzasadnione. Praktyka hodowania odsetek i przedłużania przedawnienia jest może naganna, ale niestety zgodna z przepisami napisanymi pod kątem ochrony interesów fiskusa.



## Przytoczone sytuacje to wierzchołek góry lodowej



JAROSŁAW JÓZEFOWSKI

radca prawny w Enodo Advisors

**O**pisane przypadki nadużycia przepisów prawa w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego to jedynie dwa najbardziej bulwersujące przykłady takich praktyk. Sam rzecznik małych i średnich przedsiębiorców wskazał, że wpłynęło do niego kilkadziesiąt podobnych zgłoszeń. Wszczynianie postępowań karnoskarbowych w trakcie postępowań podatkowych w miarę dużej większości przypadków ma na celu przedłużenie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego i zyskanie czasu na ewentualne zakończenie postępowania w celu wydania decyzji. W konsekwencji insty-

tucja, która ma z założenia stanowić gwarancję dla podatnika, jest po prostu nadużywana w innych celach. Bardzo łatwo jest organowi podatkowemu doprowadzić do odroczenia upływu przewidzianego przez ustawodawcę terminu przedawnienia w bliżej nieokreślonej przyszłość.

Warto przypomnieć, że organ podatkowy w postępowaniu podatkowym nie bada okoliczności kluczowych dla ustalenia odpowiedzialności karno-skarbowej (np. winy podatnika). Co więcej, toczące się postępowanie karnoskarbowe nie wpływa na obowiązek wykonania oraz na wysokość zobowiązania podatkowego. Dopiero wynik zakończonych postępowań podatkowych może uzasadnić celowość prowadzenia postępowania karnoskarbowego.

Można zatem sformułować postulat de lege ferenda, aby wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie wpływało na przedawnienie zobowiązania podatkowego. Taka zmiana sprawiłaby, że pięcioletni termin przedawnienia byłby rzeczywisty, a nie tylko teoretyczny.



Naczelnego Sądu Administracyjnego. Nie-wykluczone, że potrzebna będzie uchwała.

### Co jeszcze ma być wyjaśnione

Obecnie na definitywne rozstrzygnięcia czekają jeszcze dwa inne spory. Jednym zajmie się Naczelny Sąd Administracyjny, drugim – Trybunał Konstytucyjny.

Sprawa, która czeka na uchwałę NSA (sygn. akt II FPS 1/19), dotyczy przerywania biegu przedawnienia, ale nie wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego, tylko wskutek ogłoszenia upadłości. Pozwala na to art. 70 par. 3 ordynacji podatkowej. Od 1 stycznia 2016 r. do ordynacji dodano też art. 70 par. 3a. Zastrzeża on, że jeżeli ogłoszenie upadłości nastąpiło jeszcze przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, to bieg ten rozpoczyna się dopiero po zakończeniu (lub umorzeniu) postępowania upadłościowego. Innymi słowy – wcześniej nie może zacząć biec. Przed 2016 r. przepisy milczały w tej kwestii. Pojawiło się więc pytanie, co w sytuacji, gdy upadłość została ogłoszona po upływie terminu na zapłatę podat-

ku, ale jeszcze przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia. Z sytuacją taką możemy się spotkać np. w podatkach dochodowych (PIT, CIT). Jeżeli termin rozliczenia CIT upływa np. 31 marca 2019 r., to bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się 1 stycznia 2020 r. (a więc z końcem roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku – art. 70 par. 1 ordynacji). Od 2016 r. jest jasne, że w takiej sytuacji przedawnienie zaczyna biec dopiero wtedy, gdy postępowanie upadłościowe się zakończy. Jak było w latach wcześniejszych?

NSA wydał już w tej kwestii zwykły wyrok niekorzystny dla podatników (z 6 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 3678/14). Orzekł, że tak ogłoszona upadłość opóźniała upływ przedawnienia. Ostatecznie jednak ta sama sprawa (po powtórnym jej rozpoznaniu przez sąd pierwszej instancji) wróciła do innego składu orzekającego NSA, który zdecydował się skierować ją pod uchwałę. Problem wypłynął na tle głośnej sprawy firmy Elektrim, która od lat toczy bój z fiskusem o CIT za 2006 r. Kwota podatku idzie w miliardy złotych. Fiskus przekonuje, że ogło-