



Warszawa, 20-02-2025 r.

**RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH**

**V.511.635.2024.EG/PZ**

**Naczelny Sąd Administracyjny**

**Izba Finansowa**

via ePUAP

**Skarżąca:**



**Organ - strona przeciwna:**

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej**



**Rzecznik Praw Obywatelskich**

REGON: 012093073

adres do doręczeń: /RPO/SkrytkaESP

**Prokuratura Krajowa**

ul. Postępu 3

02-676 Warszawa

**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**

ul. Wilcza 46

00-679 Warszawa

**Fundacja Praw Podatnika**

ul. Banderii 4/235

01-164 Warszawa

**sygn. akt I FPS 2/24**

**Pismo procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich**

Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich  
al. Solidarności 77  
00-090 Warszawa

Tel. centr. (+48 22) 55 17 700  
Infolinia obywatelska 800 676 676  
biurorzecznika@brpo.gov.pl  
bip.brpo.gov.pl

Na podstawie art. 8 § 1 p.p.s.a.<sup>1</sup> w związku z art. 14 pkt 6 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich<sup>2</sup> niniejszym **zgłaszam udział** w postępowaniu uchwałodawczym, sygn. akt I FPS 2/24 zainicjowanym postanowieniem Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”) z dnia 18 października 2024 r., sygn. akt I FSK 1078/24 o przedstawieniu składowi siedmiu sędziów zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości w sprawie ze skargi kasacyjnej [REDAKTOWANE] (dalej: „Skarżąca”) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: „WSA”) [REDAKTOWANE] z dnia 8 listopada 2023 r., [REDAKTOWANE] oddalającego skargę na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (dalej: „DIAS”) [REDAKTOWANE] z dnia 12 czerwca 2023 r., nr [REDAKTOWANE] w przedmiocie podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r. i jednocześnie **wnoszę o** podjęcie uchwały o 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”.*

## **1. Stan faktyczny sprawy uchwałodawczej**

Postanowieniem z dnia 18 października 2024 r., sygn. akt I FSK 1078/24 NSA przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, tj. *„Czy wywoła skutek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej<sup>3</sup> 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?”.*

W uzasadnieniu do ww. postanowienia NSA wskazał, że kluczową kwestią, jaka ujawniła się na tle rozpoznawanej sprawy indywidualnej, jest wyjaśnienie zagadnienia

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 ze zm., dalej: „p.p.s.a.”).

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1264 ze zm., dalej: „ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich”).

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111, dalej: „Ordynacja podatkowa”).

prawnego, budzącego poważne wątpliwości, związanego z wykładnią art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej<sup>4</sup>. Wątpliwości dotyczą tego, czy okoliczność umorzenia postępowania karnego skarbowego z powodu braku znamion czynu zabronionego wpływa na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego?

Co istotne, w uchwale siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. akt I FPS 1/21 przesądzono, że ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji, ale nie wypowiedziano się jednoznacznie co do tego, czy późniejsze zakończenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe prawomocnym postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego ma wpływ na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Stąd też, należy uznać, że zagadnienie to pozostaje nierozstrzygnięte.

Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu do postanowienia o przekazaniu składowi siedmiu sędziów NSA omawianego zagadnienia prawnego do rozstrzygnięcia odwołał się do dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych w tym zakresie, w którym zarysowały się dwa sprzeczne stanowiska.

Zgodnie z pierwszym poglądem orzeczniczym (niekorzystnym dla podatników), sposób zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe nie ma żadnego znaczenia dla oceny, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia<sup>5</sup>. Jako uzasadnienie wskazuje się, że obecnie obowiązująca treść art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej przesądza, że przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia jest samo wszczęcie postępowania o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony. Natomiast z art. 70 § 7 pkt 1 Ordynacji podatkowej wynika, że bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu prawomocnego

---

<sup>4</sup> W świetle przywołanego przepisu 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.

<sup>5</sup> Por. wyroki NSA: z dnia 17 września 2024 r., sygn. akt I FSK 200/20, z dnia 8 maja 2024 r. sygn. akt I FSK 467/24, z dnia 25 maja 2023 r., sygn. akt I FSK 220/23, z dnia 5 lutego 2020 r., sygn. akt I FSK 666/18, z dnia 23 czerwca 2017 r., sygn. akt I FSK 329/17.

zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Zatem dla biegu terminu przedawnienia istotny jest sam fakt zakończenia postępowania karnego, a nie sposób, w jaki zostało ono zakończone.

Jednocześnie prezentowane stanowisko, powołując się na tezy wynikające z uchwały NSA<sup>6</sup> potwierdzającej właściwość sądów administracyjnych do oceny instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego z perspektywy zapobieżenia przedawnieniu zobowiązania podatkowego, zakłada, że skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wystąpi jedynie w przypadku umorzenia postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k.<sup>7</sup>, jeżeli o braku znamion czynu zabronionego organ dochodzenia wiedział już w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Natomiast późniejsze stwierdzenie braku znamion czynu zabronionego, w toku postępowania karnego, nie niweczy skutku z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Dotyczy to sytuacji, w których w toku postępowania podatkowego lub w toku kontroli podatkowej przed wszczęciem postępowania karnego skarbowego zebrano dowody potwierdzające okoliczności, które w sposób obiektywny uzasadniały podejrzenie popełnienia przestępstwa. Tym samym, uznaje się, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego nakierowane było na realizację celów tego postępowania takich jak zbieranie dowodów, wykrycie sprawców, a nie na osiągnięcie skutku w zakresie zawieszania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zatem późniejsze umorzenie tego postępowania nie może eliminować z mocą wsteczną skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Natomiast drugi pogląd (korzystny dla podatników) uznaje, że okoliczność umorzenia postępowania karnego skarbowego z powodu braku znamion czynu zabronionego ma kluczowe znaczenie dla oceny skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego<sup>8</sup>. W uzasadnieniu podkreśla się, że 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. Natomiast czynności podjęte w toku postępowania karnego skarbowego, które zostało umorzone, uważa się za niebyłe ze skutkiem *ex tunc*. W konsekwencji, nie może dojść do zawieszenia biegu terminu

---

<sup>6</sup> Uchwała NSA w składzie siedmiu sędziów z dnia 24 maja 2021 r., sygn. akt I FPS 1/21.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 46, dalej: „k.p.k.”).

<sup>8</sup> Por. wyroki NSA: z dnia 12 czerwca 2024 r., sygn. akt I FSK 1195/20, z dnia 19 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 27/17, wskazane w postanowieniu NSA z dnia 18 października 2024 r., sygn. akt I FSK 1078/24.

przedawnienia zobowiązania podatkowego, ponieważ nie istnieje realny związek pomiędzy wszczęciem postępowania karnego skarbowego a niewykonaniem zobowiązania. Ponadto czynność, która została pozbawiona mocy procesowej (w zakresie wszczęcia postępowania karnego skarbowego) oraz inne czynności podjęte w jego toku uznawane są za niebyłe, a zatem nie mogą wywołać skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W swojej argumentacji omawiany kierunek orzeczniczy odwołuje się do wyroków Trybunału Konstytucyjnego dotyczących instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych w kontekście wartości konstytucyjnych<sup>9</sup>. Podkreśla się, że instytucja przedawnienia, z jednej strony, zapewnia zachowanie równowagi budżetowej (przedawnienie zobowiązań podatkowych działa bowiem dyscyplinująco na wierzyciela publicznego, który powinien egzekwować należności podatkowe w ściśle określonych ramach czasowych). Z drugiej strony, służy stabilizacji stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych, co bezpośrednio koreluje z zasadą bezpieczeństwa prawnego wywodzoną z art. 2 Konstytucji RP<sup>10</sup>. Dlatego też przyjmuje się, że jeżeli ustawodawca zdecydował o wprowadzeniu do porządku prawnego instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, to przy określaniu zasad regulujących funkcjonowanie tej instytucji (w szczególności tych o charakterze gwarancyjnym, tj. długość terminu przedawnienia, zasady jego zawieszania, przerywania, wyłączenia) powinien przestrzegać standardów konstytucyjnych.

Według ww. linii orzeczniczej, przyjęcie poglądu odmiennego pozostawałoby w sprzeczności z celami instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia i otwierałoby organom administracji skarbowej drogę do instrumentalnego wykorzystywania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, co byłoby nie do przyjęcia w demokratycznym państwie prawnym. Skutek byłby taki, że praktycznie każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego, nawet w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywoływałoby zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jednocześnie akcentowano, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, w związku z czym powinien być rozumiany w sposób ścisły, w zgodzie z funkcją instytucji przedawnienia.

---

<sup>9</sup> Wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11, z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10, z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10.

<sup>10</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm., dalej: „Konstytucja RP”).

W tym stanie, NSA stwierdził, że wyłoniło się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, które ma znaczenie nie tylko dla rozpoznania skargi kasacyjnej w indywidualnej sprawie Skarżącej, ale także dla innych spraw oczekujących na rozstrzygnięcie w NSA. W konsekwencji za zasadne uznano przedstawienie omawianego zagadnienia do rozstrzygnięcia powiększonemu składowi siedmiu sędziów NSA.

## **2. Przesłanki warunkujące podjęcie uchwały w przedmiocie pytania prawnego**

Jeżeli przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej wyłoni się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, NSA jest uprawniony do odroczenia rozpoznania sprawy i do przedstawienia tego zagadnienia do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA<sup>11</sup>.

W literaturze<sup>12</sup> podkreśla się, że przesłankę zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości należy rozpatrywać w dwóch aspektach: pierwszym odnoszącym się do istoty samego zagadnienia prawnego oraz drugim dotyczącym sprawy, która jest przedmiotem rozpoznania przez NSA.

Pierwszy aspekt nakazuje rozpatrywać zaistniałą wątpliwość nie tylko w kontekście samej treści zagadnienia prawnego (przepisu prawnego), lecz także postrzegać ją przez pryzmat dotychczasowego piśmiennictwa i judykatury. Innymi słowy przyjęcie, że w konkretnym przypadku chodzi o rzeczywiste wątpliwości prawne oznacza, iż o wystąpieniu tej przesłanki można mówić wtedy, gdy powstałe wątpliwości mają charakter obiektywny, a więc wynikają ze stanu ustawodawstwa i orzecznictwa, a ich wyjaśnienie musi nastroczać poważnych trudności<sup>13</sup>. Podkreśla się, że podstawą do przyjęcia, że wystąpiła przesłanka określona w art. 187 § 1 p.p.s.a. będzie pojawienie się w danej sprawie możliwości różnego rozumienia przepisów<sup>14</sup>,

---

<sup>11</sup> Art. 187 § 1 p.p.s.a.

<sup>12</sup> B. Dauter, *Uchwała rozstrzygająca zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości w konkretnej sprawie [w:] Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2018.

<sup>13</sup> H. Knysiak-Sudyka [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. VI, red. T. Woś, Warszawa 2016, art. 187.

<sup>14</sup> B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 187.

która skutkuje uwidocznieniem się rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych w danej kwestii prawnej<sup>15</sup>.

Ponadto, wskazuje się na drugi aspekt omawianej przesłanki pytania konkretnego do składu siedmiu sędziów NSA, który dotyczy przedmiotu sprawy sądowo-administracyjnej. Zagadnienie prawne przekazane do wyjaśnienia musi mieć ścisły związek ze stanem faktycznym i prawnym sprawy indywidualnej, a więc powinno być osadzone w konkretnych realiach faktyczno-prawnych. Jednocześnie powinno ono być sformułowane ogólnie, w oderwaniu od okoliczności faktycznych danej sprawy w tym sensie, że nie może ani bezpośrednio, ani też pośrednio chodzić o sposób rozstrzygnięcia tej sprawy<sup>16</sup>. Zagadnienie to nie może zatem sprowadzać się do postawienia pytania, które wymagałoby dokonania subsumcji przez skład je rozpoznający.

Przenosząc powyższe na grunt niniejszej sprawy, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, zagadnienie prawne przekazane do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA w postanowieniu z dnia 18 października 2024 r. (sygn. akt I FSK 1078/24) dotyczące wpływu prawomocnego zakończenia postępowania karnego skarbowego postanowieniem o jego umorzeniu z powodu braku znamion czynu zabronionego na skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, spełnia powyższe kryteria, uzasadniające podjęcie uchwały na podstawie art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a.

W pierwszej kolejności Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie podkreślić, że sporne zagadnienie, dotyczące wykładni art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, od wielu lat nastrocza podatnikom trudności i jednocześnie budzi zasadnicze wątpliwości konstytucyjne<sup>17</sup>. Znalazły one odzwierciedlenie przede wszystkim we wniosku abstrakcyjnym Rzecznika do Trybunału Konstytucyjnego (sygn. akt K 31/14)<sup>18</sup>, ale także w kolejnych przystąpieniach Rzecznika do skarg konstytucyjnych podatników

---

<sup>15</sup> R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach*, "Prokuratura i Prawo" 2003, nr 7-8, poz. 37.

<sup>16</sup> Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 24 czerwca 2002 r. (sygn. akt OPS 7/02).

<sup>17</sup> Szczegółowe informacje na temat działań generalnych Rzecznika Praw Obywatelskich w sprawie problemu instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostały przedstawione w pkt 4 niniejszego pisma.

<sup>18</sup> <https://trybunal.gov.pl/postepowanie-i-orzeczenia/komunikaty-prasowe/komunikaty-po/art/9524-bieg-terminu-przedawnienia-zobowiazania-podatkowego>

dotyczących tego zagadnienia, m. in. sygn. akt SK 67/23<sup>19</sup>, SK 4/22<sup>20</sup>. Co wymaga podkreślenia, sprawy te pozostają wciąż nierozstrzygnięte przez Trybunał Konstytucyjny, pomimo tego, że wniosek Rzecznika został złożony jeszcze w 2014 r., był rozpoznawany w 2017 r., ale ostatecznie sprawa została odroczone bez wyznaczania terminu. Tym samym, do czasu wydania rozstrzygnięcia przez Trybunał (czy to w zakresie wniosku abstrakcyjnego Rzecznika czy też skarg konstytucyjnych), regulacja przewidziana w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, pozwalająca na instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, korzysta z domniemania konstytucyjności.

Sytuację podatników w tym zakresie z pewnością znacząco poprawiła przełomowa uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. akt I FPS 1/21) wydana w składzie siedmiu sędziów. Naczelny Sąd Administracyjny potwierdził, że ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji. Tym samym, usankcjonowano możliwość kontrolowania przez sądy administracyjne wszczynania przez organy podatkowe postępowań karnych skarbowych w celu zapobiegania przedawnieniu zobowiązań podatkowych.

Co istotne, w uzasadnieniu do ww. uchwały wskazano, że wszechstronna analiza okoliczności konkretnej sprawy podatkowej, pozwala na ustalenie 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. Zdaniem NSA, taki wniosek może potwierdzić fakt wszczęcia tego postępowania w sytuacji, gdy z oczywistego braku przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych (por. art. 1 k.k.s.<sup>21</sup>) lub istnienia negatywnych przesłanek procesowych, wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k., jasne jest już w momencie wydania postanowienia, że cele postępowania karnego skarbowego nie będą mogły być zrealizowane. O braku woli realizowania celów postępowania karnego skarbowego, a tym samym wykorzystaniu instrumentu z tego postępowania do przedłużenia terminu

---

<sup>19</sup><https://trybunal.gov.pl/sprawy-w-trybunale/katalog/sk-67-23>

<sup>20</sup> <https://trybunal.gov.pl/sprawy-w-trybunale/art/zawieszenie-biegu-terminu-przedawnienia-zobowiazania-podatkowego-na-skutek-wszczecia-postepowania-w-sprawie-o-przestepstwo-skarbowe-lub-wykroczenie-skarbowe-definicja-dzialalnosci-gospodarczej>

<sup>21</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2024 r. poz. 628 ze zm., dalej: „k.k.s.”).



przedawnienia zobowiązania podatkowego, może świadczyć również brak realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania.

Ww. uchwała NSA ograniczyła negatywne zjawisko sztucznego wszczynania postępowań karnych skarbowych, niemniej jednak całkowicie go nie wyeliminowała. Analiza treści przytoczonego fragmentu uzasadnienia uchwały wskazuje na to, że NSA jednoznacznie wypowiedział się co do tego, że wystąpienie negatywnych przesłanek procesowych, skutkujących obowiązkiem umorzenia postępowania karnego skarbowego, przesądza o instrumentalnym wszczęciu takiego postępowania w sytuacji, gdy organ wiedział o nich w momencie wszczęcia tego postępowania. W uchwale z 2021 r. nie zostało jednak rozstrzygnięte, czy w sprawach, w których doszło do późniejszego (*ex post*) stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego i prawomocnego zakończenia postępowania karnego skarbowego jego umorzeniem, można przyjąć, że nie doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Jak NSA trafnie wskazał w postanowieniu przekazującym zagadnienie prawne do składu siedmiu sędziów NSA (sygn. akt I FSK 1078/24), w kwestii tej sądy administracyjne podejmują różne rozstrzygnięcia, oparte na odmiennej wykładni przepisów<sup>22</sup>. Część z nich prezentuje profiskalny pogląd prowadzący do stwierdzenia, że dla oceny skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie ma znaczenia wynik postępowania karnego skarbowego. Inne zaś uznają, że z uwagi na wartości konstytucyjne oraz gwarancyjny aspekt instytucji przedawniania zobowiązań podatkowych, należy uwzględnić późniejszy fakt uchylenia skutków procesowych, jakie za sobą niesie prawomocne umorzenie postępowania karnego skarbowego z powodu braku stwierdzenia znamion czynu zabronionego. Orzeczenia z obu grup wydawane były zarówno w sprawach sprzed, jak i po podjęciu uchwały NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. akt I FPS 1/21).

Dodać jedynie należy, że linia prezentująca korzystne dla podatników orzecznictwo jest dłuższa niż wskazana w ww. postanowieniu NSA przekazującym zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia (sygn. akt I FSK 1078/24). Pogląd, zgodnie z którym postanowienie o umorzeniu postępowania karnego skarbowego oznacza, że czynności podjęte w jego toku traktowane są jako niebyłe, a zatem pozbawiona mocy

---

<sup>22</sup> Por. orzecznictwo szczegółowo przywołane w pkt 1 niniejszego pisma: Stan faktyczny sprawy uchwałodawczej.

procesowej czynność wszczęcia dochodzenia nie może mieć wpływu na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, obecny jest zarówno w orzecznictwie NSA, jak i sądów pierwszej instancji<sup>23</sup>. W uzasadnieniu tego stanowiska podkreśla się, że umorzenie ze względu na brak znamion czynu zabronionego oznacza, że znamion tych nie było, nie tylko w momencie umorzenia postępowania karnego skarbowego, ale także od samego jego początku. Innymi słowy okazało się, że postępowanie karne skarbowe, obiektywnie rzecz biorąc, nie powinno było zostać w ogóle wszczęte. Nie zmienia tego odmienne, subiektywne przekonanie organu w momencie wszczynania tego postępowania, że było inaczej, tj., że istniało uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego. W takiej sytuacji wywodzenie z samego formalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego jakichkolwiek negatywnych skutków dla podatnika, w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, stanowiłoby, naruszenie zasady zaufania do organów państwa.

Odnosząc się zaś do drugiego aspektu przesłanki zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, podkreślić należy, że istota sporu w sprawie indywidualnej, na kanwie której doszło do sformułowania pytania prawnego, sprowadza się do oceny przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r. W szczególności osią sporu między podatnikiem a organem jest rozstrzygnięcie, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej z uwagi na wszczęcie w dniu 7 czerwca 2018 r. śledztwa w sprawie o przestępstwo skarbowe z art. 76 § 2 k.k.s. w zb. z art. 56 § 1 k.k.s. w zb. z art. 62 § 2 k.k.s. w zw. z art. 37 § 1 pkt 1 k.k.s. w zw. z art. 7 § 1 k.k.s. w zw. z art. 6 § 2 oraz o przestępstwo z art. 271 § 1 i 3 k.k.<sup>24</sup> w zb. z art. 273 k.k. w zb. z art. 13 § 1 k.k. w zw. z art. 286 § 1 k.k. w zw. z art. 294 § 1 k.k. w zw. z art. 11 § 2 k.k. w zw. z art. 12 k.k., które zostało następnie umorzone prawomocnym postanowieniem Prokuratora Prokuratury Okręgowej w Toruniu z dnia 30 grudnia 2019 r., PO I Ds. 56.2018 na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. wobec stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego. Ww. postanowienie zostało utrzymane w mocy na skutek nieuwzględnienia zażalenia Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w Toruniu na podstawie postanowienia Sądu Okręgowego w Toruniu, II Wydział Karny z dnia 1 września 2020 r. ( sygn. akt II Kp 34/20). W uzasadnieniu Sąd w pełni podzielił stanowisko prokuratora o tym, że w działaniach Skarżącej nie sposób dostrzec

---

<sup>23</sup> Por. np. wyrok NSA z dnia 1 stycznia 2023 r., sygn. akt II FSK 1411/22, a także prawomocne wyroki WSA: w Łodzi z dnia 8 grudnia 2023 r., sygn. akt I SA/Łd 718/23, w Łodzi z dnia 26 stycznia 2023 r., sygn. akt I SA/Łd 812/22, z dnia 23 września 2021 r., sygn. akt I SA/Łd 627/20, w Gliwicach z dnia 15 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Gl 825/22, we Wrocławiu z dnia 10 stycznia 2023 r., sygn. akt I SA/Wr 280/22.

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 17 ze zm., dalej: „k.k.”).

wypełnienia znamion ww. czynów zabronionych. Podkreślono jednocześnie, że organ prowadzący postępowanie przygotowawcze wyczerpał możliwości zgromadzenia materiału dowodowego, a także należycie ocenił i uzasadnił przesłanki umorzenia śledztwa.

Podsumowując, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich zagadnienie prawne, którego dotyczy niniejsze postępowanie uchwałodawcze, budzi poważne wątpliwości. Z perspektywy ochrony praw podatników, niezwykle istotne jest, aby jednoznacznie przesądzić, czy późniejsze zakończenie postępowania karnego skarbowego prawomocnym postanowieniem o jego umorzeniu z uwagi na brak znamion czynu zabronionego wywołuje skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jest to szczególnie ważne także z uwagi na bierność ze strony Trybunału Konstytucyjnego w rozpoznaniu wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich (sygn. akt K 31/14) oraz skarg konstytucyjnych podatników, w których Rzecznik zgłosił swój udział (sygn. akt SK 67/23 i SK 4/22). Dodatkowo podkreślić należy, że na chwilę obecną niezrealizowane pozostają postulaty legislacyjne Ministra Finansów, w których zapowiedziano likwidację przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Tym samym, wydanie uchwały w omawianej sprawie przez skład siedmiu sędziów NSA należy uznać za zasadne.

### **3. Stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich**

Rzecznik Praw Obywatelskich zasadniczo podziela pogląd prezentowany w drugiej linii orzecniczej (korzystnej dla podatników), jaka zarysowała się w judykaturze w związku z przedstawionym zagadnieniem prawnym. Zdaniem Rzecznika należy opowiedzieć się za prokonstytucyjną wykładnią art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej poprzez uznanie, że fakt prawomocnego umorzenia postępowania karnego skarbowego w oparciu o art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k., a więc z powodu braku znamion czynu zabronionego, niemniej jednak zawężony do znamion przedmiotowych, niweczy skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W pierwszej kolejności wskazując na ramy prawne stwierdzić należy, że przepisy Ordynacji podatkowej nie funkcjonują w próżni legislacyjnej. Nie mogą być przez to wykładane z pominięciem kontekstu innych aktów prawnych, takich jak Kodeks postępowania karnego i Kodeks karny skarbowy, oraz bez uwzględnienia wartości wynikających z zasad konstytucyjnych. Jedną z takich zasad jest zasada lojalności

państwa wobec obywatela, którą wyprowadza się z art. 2 Konstytucji RP. Jej granicą z pewnością jest inna zasada *nemo potest commodum capere de iniuria sua propria*. Innymi słowy, o ile obywatel nie działa bezprawnie wobec państwa, powinien móc liczyć na zasadzie wzajemności na takie kształtowanie jego sytuacji prawnej, które mieści się w art. 2 Konstytucji RP.

Stąd też w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w demokratycznym państwie prawnym może i powinien być tak interpretowany, aby w sytuacji 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 następnie prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku przedmiotowych znamion czynu zabronionego, nie wywoływało skutków w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

*a) Stwierdzenie negatywnej przesłanki procesowej w postępowaniu karnym skarbowym*

Ustalenie znamion przedmiotowych typów czynów zabronionych, których wypełnienie wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego w istocie oznacza ustalenie tego, że podatnik uchybił wymaganiom do niego skierowanym przez ustawy podatkowe. Specyfika przestępstw i wykroczeń skarbowych pozwala przyjąć, że ustalenie tego, czy podatnik naruszył normę sankcjonowaną – czyli, czy podatnik działał bezprawnie – są przedmiotem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i czynności sprawdzających, nie zaś przedmiotem postępowania karnego w przedmiocie odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Umorzenie zatem postępowania karnoskarbowego z uwagi na negatywną przesłankę procesową o charakterze bezwzględny z art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w postaci braku w czynie podatnika znamion, zawężoną do znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego, oznacza w istocie ustalenie, że czyn zarzucony podatnikowi od początku nie był sprzeczny z materialnymi wymogami skierowanymi do podatnika a wynikającymi z ustaw podatkowych, a tym samym brak było podstaw do wszczęcia takiego postępowania karnego skarbowego.

**Jeśli organ, o którym mowa w art. 118 § 1 i 2 k.k.s. lub art. 133-134a k.k.s., wszczął takie postępowanie karne skarbowe w sposób nieinstrumentalny, ale na skutek błędnych ustaleń w zakresie naruszenia przez podatnika wymagań do**

**niego skierowanych przez ustawy podatkowe, a następnie w toku tego postępowania tak błędnie postawioną tezę zweryfikował na korzyść podatnika, to podatnik nie powinien z tej tylko przyczyny niesłusznego wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, ponosić negatywnych konsekwencji w postaci zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Taki skutek zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej pozostaje w sprzeczności z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji RP** (por. niżej). Wynik nierzetelnie przeprowadzonego postępowania podatkowego stanowiący *de facto* podstawę faktyczną przekonania organu postępowania przygotowawczego o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego w rozumieniu art. 303 k.p.k. sam w sobie nie powinien stanowić podstawy do wydłużenia okresu, w którym to postępowanie podatkowe może być skutecznie prowadzone wobec podatnika. Państwo powinno przeciwdziałać negatywnym konsekwencjom przewlekłości postępowań podatkowych w inny sposób niż poprzez pozbawione podstawy faktycznej, a przez to dowolne wydłużanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Tytułem przykładu wskazać należy na treść uzasadnienia jednego z orzeczeń, które wpisuje się w korzystną dla podatników linię orzeczniczą. W wyroku z dnia 19 grudnia 2018 r. ( sygn. akt II FSK 27/17)<sup>25</sup> NSA przyjął, że „dochodzenie przeciwko Skarżącemu, związane z niewykonaniem spornego zobowiązania podatkowego, w ogóle nie mogło być prowadzone z uwagi na brak znamion czynu zabronionego. W konsekwencji *ex tunc* istniały bezwzględne przeszkody procesowe, uniemożliwiające prowadzenie postępowania karnoskarbowego”. W ramach przedmiotowego orzeczenia NSA uznał, że „bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uległ w sprawie zawieszeniu z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, bowiem – w zakresie, w jakim błędnie zakwalifikowano postępowanie Skarżącego jako przestępstwo skarbowe – nie istniał realny związek pomiędzy wszczęciem dochodzenia a niewykonaniem tego zobowiązania. Związek ten miał charakter jedynie pozorny i formalny. Ordynacja podatkowa uzależnia zawieszenie biegu terminu przedawnienia od poinformowania podatnika o określonym zdarzeniu procesowym w sferze postępowania karnego (karnoskarbowego), związanym z niewykonaniem zobowiązania. Na skutek postanowienia o umorzeniu dochodzenia czynności podjęte w jego toku traktowane są jako niebyłe, innymi słowy rozstrzygnięcie takie – w rozpatrywanym przypadku – uchyliło wszelkie skutki procesowe podjęte przez organy

---

<sup>25</sup> LEX nr 2623098.

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”.

Dodatkowo odnotować należy, że problem wpływu negatywnych przesłanek procesowych o charakterze bezwzględny (nieusuwalny) z art. 17 § 1 pkt 1, 2, 4, 6, 7 (w zakresie wcześniejszego prawomocnego zakończenia postępowania karnego skarbowego co do tego samego czynu tej samej osoby) k.p.k. na ustalenie zakresu zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej jest problemem szerszym niż to wynika z zagadnienia prawnego przekazanego do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA w postanowieniu z dnia 18 października 2024 r. (sygn. akt I FSK 1078/24).

Tytułem jego zobrazowania wskazać należy, na uzasadnienie wyroku z dnia 24 listopada 2016 r. (sygn. akt II FSK 1489/15)<sup>26</sup>, w którym NSA stwierdza, że „dochodzenie przeciwko Skarżącemu, związane z niewykonaniem spornego zobowiązania podatkowego, w ogóle nie mogło być prowadzone z uwagi na upływ terminu przedawnienia karalności. Wszczęcie dochodzenia nastąpiło jedynie na skutek przyjęcia przez organ błędnej kwalifikacji prawnej czynu, która wynikała w sposób bezpośredni z wysokości należnego zobowiązania podatkowego. Ponieważ sporne zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa, tj. w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, uznać należało, że do jego konkretyzacji doszło już w dniu zaistnienia zdarzenia (tj. 7 marca 2008 r.), natomiast jego określenie decyzją organu podatkowego pierwszej instancji z 6 grudnia 2013 r. miało charakter jedynie deklaracyjny. Z chwilą wszczęcia dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe, zarzucany czyn kwalifikował się jako wykroczenie skarbowe, a tym samym – w okolicznościach sprawy – doszło do przedawnienia karalności. W konsekwencji *ex tunc* istniały bezwzględne przeszkody procesowe, uniemożliwiające prowadzenie postępowania karnoskarbowego. W ramach przedmiotowego orzeczenia NSA uznał, że „bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uległ w sprawie zawieszeniu z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, bowiem - w zakresie w jakim błędnie zakwalifikowano postępowanie Skarżącego jako przestępstwo skarbowe - nie istniał realny związek pomiędzy wszczęciem dochodzenia a niewykonaniem tego zobowiązania. Związek ten miał charakter jedynie pozorny i formalny; wynikał wyłącznie z wadliwego ustalenia wysokości zarzucanego uszczuplenia dochodów Skarbu Państwa, co rzutowało na kwalifikację prawną czynu oraz na kwestię przedawnienia karalności. Ordynacja podatkowa uzależnia

---

<sup>26</sup> LEX nr 2170071; tak również wyrok NSA z 24.11.2016 r., II FSK 1488/15, LEX nr 2190020.

zawieszenie biegu terminu przedawnienia od poinformowania podatnika o określonym zdarzeniu procesowym w sferze postępowania karnego (karnoskarbowego), związanego z niewykonaniem zobowiązania. Na skutek postanowienia o umorzeniu dochodzenia czynności podjęte w jego toku traktowane są jako niebyłe, innymi słowy rozstrzygnięcie takie - w rozpatrywanym przypadku - uchyliło 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”.

*b) Następcze stwierdzenie braku znamion czynu zabronionego w świetle uchwały NSA z dnia 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21*

Z uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21)<sup>27</sup> wynika, że „w świetle art. 1 p.p.s.a. oraz art. 1-3 i art. 134 § 1 p.p.s.a. ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji”. W uzasadnieniu do ww. uchwały NSA odniósł się wprost do sytuacji, w której następuje umorzenie postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k., ale w okolicznościach, gdy o braku znamion czynu zabronionego organ dochodzenia wiedział już w momencie wszczęcia postępowania karnego skarbowego (w takiej sytuacji postępowanie karne zostaje wszczęte przy świadomości organu dochodzenia, że w sprawie nie istnieje przesłanka wszczęcia postępowania karnego w postaci uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa). Wówczas przesądzono, że na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej skutek zawieszenia biegu termin przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wystąpi. Co wymaga podkreślenia, NSA nie wypowiedział się jednoznacznie co do tego, w jaki sposób należy oceniać okoliczność następczego stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego, które następuje w toku postępowania karnego skarbowego.

Wobec powyższego, część sądów administracyjnych<sup>28</sup> zaczęła uznawać, że późniejsze stwierdzenie braku znamion czynu zabronionego nie niweczy skutku z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. W argumentacji wskazywano, że „dotyczy to sytuacji, w których w toku postępowania podatkowego lub w toku kontroli podatkowej przed wszczęciem

---

<sup>27</sup> LEX nr 3178297.

<sup>28</sup> Por. przykładowo wyroki NSA: z dnia 25 maja 2023 r., sygn. akt I FSK 220/23, z dnia 8 maja 2024 r., I FSK 467/24.

postępowania karnego skarbowego zebrano dowody potwierdzające okoliczności, które w sposób obiektywny uzasadniały podejrzenie popełnienia przestępstwa". Powoływano się także na to, że „sąd administracyjny nie jest związany oceną prawną zawartą w postanowieniu o umorzeniu postępowania karnego skarbowego, gdyż na podstawie art. 11 p.p.s.a. sąd administracyjny wiąże ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa". Tym samym zaczęto przyjmować, że dla oceny zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie sam wynik postępowania karnego skarbowego ma znaczenie, a podjęcie realnej aktywności przez organy po jego wszczęciu.

**Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, linia orzecznicza uznająca profiskalny sposób wykładni przepisu art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej na podstawie treści uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21), nie zabezpiecza podatników w należyty sposób przed naruszeniem przez organy podatkowe art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji RP.**

W uzasadnieniu rzeczony uchwały przyjęto, że „okoliczność włączenia sformalizowanej czynności z prawa karnego skarbowego jaką jest wszczęcie w drodze postanowienia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe do przepisu podatkowego i uzależnienie od jej wystąpienia oraz związku ze zobowiązaniem podatkowym biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego, spowodowała, że stała się ona elementem ustawy podatkowej. Skutkiem takiego inkorporowania określonych instytucji z innych gałęzi prawa (w tym przypadku z prawa karnego/karnego skarbowego) do działu III Ordynacji podatkowej jest bowiem uczynienie z nich elementów hipotezy normy materialnego prawa podatkowego”.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał również, że „analiza dokonywana w ramach rozpatrywania sprawy sądowo administracyjnej powinna w pierwszym rzędzie koncentrować się na zbadaniu kwestii formalnych związanych z wydaniem we właściwym czasie przez odpowiedni organ postępowania przygotowawczego postanowienia na podstawie art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. o treści, z której wynika związek podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia z niewykonaniem zobowiązania podatkowego”.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił przy tym, że „nie można jednak w jej ramach pomijać zagadnienia merytorycznego – czy na tle okoliczności danej sprawy



podatkowej, związanych z bytem zobowiązania podatkowego, wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie miało pozorowanego charakteru i nie służyło jedynie wstrzymaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dokonanie takiej oceny powinno być wcześniej przeprowadzone przez organ podatkowy, stosujący art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c Ordynacji podatkowej przy rozpatrywaniu sprawy podatkowej. W przypadkach wątpliwych, w szczególności wówczas, gdy moment wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jest bliski dacie przedawnienia zobowiązania podatkowego, wyjaśnienie tej kwestii powinno znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji podatkowej, stosownie do art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. Taka informacja jest konieczna, aby z jednej strony zagwarantować podatnikowi, że postępowanie podatkowe jest prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zgodnie z art. 121 § 1 tej ustawy. Z drugiej zaś jej zamieszczenie umożliwi następnie dokonanie oceny prawidłowości zastosowania tej instytucji przez sąd administracyjny kontrolujący akt wydany przez organ podatkowy”.

W ocenie NSA „sądy administracyjne pierwszej instancji w ramach określonych przez art. 134 § 1 p.p.s.a. mają obowiązek badać czy proceduralna czynność wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie została wykorzystana tylko w celu nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Przeprowadzenie takiego badania jest w istocie możliwe na gruncie sprawy podatkowej. Dopiero bowiem 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. Taki wniosek może potwierdzić fakt wszczęcia tego postępowania w sytuacji, gdy z oczywistego braku przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych (por. art. 1 k.k.s.) lub istnienia negatywnych przesłanek procesowych, wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k., jasne jest już w momencie wydania postanowienia, że cele postępowania karnego skarbowego nie będą mogły być zrealizowane. O braku woli realizowania celów postępowania karnego skarbowego, a tym samym sztucznym wykorzystaniu instrumentu z tego postępowania do przedłużenia terminu

przedawnienia zobowiązania podatkowego, może świadczyć również brak realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania”.

Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił przy tym uwagę, że „przepisy postępowania karnego nie przewidują drogi sądowej w celu dokonania oceny, czy na dzień wszczęcia postępowania karnego skarbowego było to zgodne z prawem. Na postanowienie wydawane na podstawie art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. nie służy bowiem zażalenie. Podatnikowi w związku z zawiadomieniem go w trybie art. 70c Ordynacji podatkowej o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie służy przymiot strony w postępowaniu karnym skarbowym. Wobec tego nie może zaskarżyć zażaleniem nie tylko postanowienia o wszczęciu postępowania, ale i postanowienia o jego umorzeniu na podstawie art. 17 k.p.k. w zw. z art. 113 k.k.s.”.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, iż „opowiedzenie się za odmiennym poglądem braku kognicji sądu administracyjnego w tym zakresie i przyjęcie, że skutek w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia wystąpi w każdej sytuacji wydania postanowienia na podstawie art. 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., nawet przy ewidentnym braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, czyniłoby iluzoryczną gwarancyjną funkcję instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych”.

Podkreślić należy, że rozumienie zakresu zastosowania instytucji z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej zostało utrwalone w orzecznictwie NSA<sup>29</sup>. Ze wskazanego orzecznictwa wynika jednoznacznie, że skutek wskazany w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej zostaje zniwelowany, gdy postępowanie karne zostało wszczęte w

---

<sup>29</sup> Wyroki NSA: z 6.04.2023 r., I FSK 319/23, LEX nr 3565366; z 30.03.2023 r., II FSK 2339/20, LEX nr 3557273; z 30.03.2023 r., I FSK 1407/22, LEX nr 3572735; z 7.03.2023 r., II FSK 1440/22, LEX nr 3522087; z 1.02.2023 r., II FSK 866/22, LEX nr 3501938; z 18.01.2023 r., I GSK 287/19, LEX nr 3514946; z 6.12.2022 r., II FSK 915/22, LEX nr 3444766; z 6.09.2022 r., II FSK 1359/21, LEX nr 3518732; z 19.07.2022 r., II FSK 473/22, LEX nr 3398206; z 1.06.2022 r., II FSK 2738/19, LEX nr 3506931; z 25.05.2022 r., I FSK 269/22, LEX nr 3348280; z 25.05.2022 r., I FSK 96/22, LEX nr 3348261; z 8.04.2022 r., II FSK 1420/21, LEX nr 3343586; z 8.04.2022 r., I GSK 2054/19, LEX nr 3414051; z 31.03.2022 r., I FSK 2268/21, LEX nr 3371649; z 24.02.2022 r., II FSK 1455/21, LEX nr 3354786; z 17.02.2022 r., I FSK 727/21, LEX nr 3352928; z 16.12.2021 r., II FSK 969/19, LEX nr 3302300; z 16.12.2021 r., I FSK 440/18, LEX nr 3304583; z 25.11.2021 r., I FSK 1574/21, LEX nr 3302679; z 25.08.2021 r., III FSK 4005/21, LEX nr 3226280; z 20.07.2021 r., II FSK 10/21, LEX nr 3211018; z 20.07.2021 r., II FSK 2750/20, LEX nr 3209644; z 20.07.2021 r., II FSK 10/21, LEX nr 3211018; z 20.07.2021 r., II FSK 2750/20, LEX nr 3209644; z 20.07.2021 r., II FSK 329/21, LEX nr 3209670.

sytuacji, gdy z oczywistego braku przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych (por. art. 1 k.k.s.) lub istnienia negatywnych przesłanek procesowych, wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k., jasne jest już w momencie wydania postanowienia, że cele postępowania karnego skarbowego nie będą mogły być zrealizowane.

**Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, niekonstytucyjny sposób rozumienia art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej polega zatem na tym, że w zakresie jego zastosowania mieszczą się nie tylko sytuacje, gdy przesłanki świadczące o braku podstaw do prowadzenia postępowania karnego skarbowego istniały *ex ante* względem wszczęcia postępowania i zostały rozpoznane *ex ante* względem wszczęcia postępowania, a pomimo tego postępowanie zostało wszczęte, a nadal mieszczą się sytuacje, gdy negatywne przesłanki procesowe o charakterze bezwzględny (nieusuwalnym) z art. 17 § 1 pkt 1, 2, 4, 6, 7 k.p.k. (w zakresie wcześniejszego prawomocnego zakończenia postępowania karnego skarbowego co do tego samego czynu tej samej osoby) świadczące o braku podstaw do prowadzenia postępowania karnego skarbowego istniały *ex ante* względem wszczęcia postępowania, ale zostały rozpoznane *ex post*, czyli dopiero po jego przeprowadzeniu.**

Tak zrekonstruowany problem wykładniczy, stanowiący zagadnienie prawne przekazane do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA w postanowieniu z dnia 18 października 2024 r. (sygn. akt I FSK 1078/24) wymaga rozważenia przez NSA, gdyż nie dotyczy już tylko „instrumentalnego wszczęcia postępowania karnoskarbowego”, a tym samym dotyka niekonstytucyjnej wykładni normy w kształcie nadanym mu przez niektóre sądy administracyjne z (nietrafnym, w ocenie Rzecznika) powołaniem się na uchwałę siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21).

Z uwagi na treść zagadnienia prawnego przekazanego do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA w postanowieniu z dnia 18 października 2024 r. (sygn. akt I FSK 1078/24) oraz przesłankę funkcjonalną współkształtowaną przez treść postanowienia Prokuratora Prokuratury Okręgowej w Toruniu z dnia 30 grudnia 2019 r. (PO I Ds. 56.2018) utrzymanego w mocy postanowieniem Sądu Okręgowego w Toruniu, II Wydział Karny z dnia 1 września 2020 r. (sygn. akt II Kp 34/20), **Rzecznik Praw Obywatelskich postuluje o przyjęcie takiej wykładni art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, aby w zakresie jego zastosowania nie mieściły się decyzje o wszczęciu postępowania karnego skarbowego podjęte wbrew negatywnej przesłance procesowej o charakterze bezwzględny (nieusuwalnym) z art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k., zawężonej do braku znamion przedmiotowych czynu zabronionego,**

**która została rozpoznana dopiero *ex post*, czyli w decyzji kończącej to postępowanie.**

*c) Działania Rzecznika Praw Obywatelskich przed Trybunałem Konstytucyjnym na rzecz stwierdzenia niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej*

Przypomnieć należy, że wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 października 2014 roku, w sprawie sygn. akt K 31/14 (II.511.1778.2014)<sup>30</sup>, Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie niezgodności: 1) art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.) z art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP; 2) art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, z art. 2 Konstytucji RP.

Pismem z dnia 17 stycznia 2020 r. w sprawie skargi konstytucyjnej sygn. akt SK 100/19 (II.511.942.2019.PZ)<sup>31</sup> Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926) w brzmieniu nadanym art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne (Dz. U. 2013, poz. 1149) o treści: „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”, w zakresie w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego - jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP.

Postanowieniem z dnia 30 marca 2023 r. wydanym w postępowaniu w przedmiocie skargi konstytucyjnej (sygn. SK 100/19, OTK-A 2023, nr 38) Trybunał Konstytucyjny

---

<sup>30</sup> <https://trybunal.gov.pl/postepowanie-i-orzeczenia/komunikaty-prasowe/komunikaty-po/art/9524-bieg-terminu-przedawnienia-zobowiazania-podatkowego>

<sup>31</sup> <https://trybunal.gov.pl/s/sk-100-19>

umorzył postępowanie przypominając, że „w orzecznictwie Trybunału przyjmuje się, iż w zakresie kognicji polskiego sądu konstytucyjnego mieści się dokonywanie kontroli zgodności z Konstytucją treści normatywnej przepisu uzyskanej w wyniku jednolitej, powszechnej i stałej wykładni (zob. np. wyroki TK z: 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85; 30 października 2012 r., sygn. SK 8/12, OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 111; 22 listopada 2016 r., sygn. SK 2/16, OTK ZU A/2016, poz. 92). Wówczas, w ramach wyjątku, przedmiotem kontroli konstytucyjności może stać się norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką (zob. np. wyroki TK z: 2 czerwca 2009 r., sygn. SK 31/08, OTK ZU nr 6/A/2009, poz. 83; 3 kwietnia 2019 r., sygn. SK 13/16, OTK ZU A/2019, poz. 14; 15 grudnia 2020 r., sygn. SK 12/20, OTK ZU A/2021, poz. 2)”. Trybunał przyjął, że w sprawie sygn. SK 100/19 „skarżący nie powołał żadnych argumentów przedstawiających istnienie takiej wykładni art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, która pozwoliłaby Trybunałowi uznać, że zaprezentowany w skardze sposób stosowania kwestionowanego przepisu, to praktyka powszechna i utrwalona”.

Pismem z dnia 8 czerwca 2020 r. w sprawie skargi konstytucyjnej o sygn. akt SK 50/20 (II.511.396.2020.PZ)<sup>32</sup> Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2019 r., Nr 900) o treści: „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”, w zakresie w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z samym wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, to jest z zaistnieniem fazy *in rem* tychże postępowań, i nie zawiera, dla wywołania rzeczonoego skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wymogu postawienia sprawcy zarzutów - jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP.

Postanowieniem z dnia 23 stycznia 2025 r. wydanym w sprawie tej skargi konstytucyjnej (sygn. SK 50/20) Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie.

---

<sup>32</sup> <https://trybunal.gov.pl/s/sk-50-20>

Pismem z dnia 21 grudnia 2020 r. w sprawie skargi konstytucyjnej o sygn. SK 122/20 (II.511.775.2020.PZ)<sup>33</sup> Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. nr 137, poz. 926) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne (Dz. U. poz. 1149) w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy obwinienie lub oskarżenie było w chwili dokonania tej czynności procesowej oczywiście niesłuszne, a okoliczność ta znalazła potwierdzenie w ustaleniach poczynionych przez sąd w uzasadnieniu wyroku uniewinniającego od popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo wyroku umarzającego to postępowanie - jest niezgodny z art. 64 ust. 1 oraz 2 i 3 w zw. z art. 2 w zw. z art. 32 ust 1 Konstytucji RP.

Również i w tym przypadku, postanowieniem z dnia 26 września 2023 r. Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie ( sygn. akt SK 122/20, OTK-A 2023, nr 71).

Pismem z dnia 15 listopada 2021 r. w sprawie skargi konstytucyjnej o sygn. akt SK 52/21 (II.519.1451.2021.MM)<sup>34</sup> Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926) w brzmieniu nadanym art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne (Dz. U. 2013, poz. 1149) o treści: „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”, w zakresie w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego - jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP.

---

<sup>33</sup> <https://trybunal.gov.pl/s/sk-122-20>

<sup>34</sup> <https://trybunal.gov.pl/sprawy-w-trybunale/katalog/sk-52-21>

Postanowieniem z dnia 28 czerwca 2023 r. Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie (sygn. akt SK 52/21, OTK-A 2023, nr 70).

Pismem z dnia 9 lutego 2022 r. w sprawie skargi konstytucyjnej o sygn. akt SK 4/22 (II.5101.1.2022.MM)<sup>35</sup> Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926) w brzmieniu nadanym art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne (Dz. U. 2013, poz. 1149) o treści: „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”, w zakresie w jakim wywołuje skutek w postaci bezterminowego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wyłącznie w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, o którym to fakcie zawiadomiono podatnika, umożliwiając organom podatkowym orzeczenie o zobowiązaniach podatnika w dowolnym czasie - jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP.

Zauważyć należy, że cztery z sześciu wymienionych pism procesowych Rzecznika Praw Obywatelskich zostały sformułowane przed zapadnięciem uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21) oraz ukształtowaniem się jednolitej, korzystnej dla części podatników, wykładni art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

*d) Wzorce konstytucyjne uzasadniające proobywatelską wykładnię art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej*

Przypomnieć należy, że dotychczas Rzecznik Praw Obywatelskich wskazywał, iż w odniesieniu do wzorców kontroli konstytucyjnej zawartych w art. 64 ust. 1, 2 i 3<sup>36</sup> w

---

<sup>35</sup> <https://trybunal.gov.pl/s/sk-4-22>

<sup>36</sup> 1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. 2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. 3. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

związku z art. 32 ust. 1<sup>37</sup> i art. 2<sup>38</sup> Konstytucji RP, Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie, w tym w wyroku z dnia 26 maja 2010 r. (sygn. P 29/08)<sup>39</sup>, wielokrotnie podkreślał fundamentalne znaczenie tych gwarancji konstytucyjnych. Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji RP nakazuje zapewnienie równej ochrony własności i praw majątkowych. Powołany przepis dopełnia regulację zawartą w art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, nawiązując jednocześnie - w perspektywie konstytucyjnej regulacji ochrony własności - do ogólnej normy art. 32 ust. 1 zdania pierwszego Konstytucji RP, statuującej zasadę równości. Na podstawie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego należy przyjąć, że istotą regulacji art. 64 ust. 2 Konstytucji RP jest podkreślenie, iż ochrona własności i innych praw majątkowych nie może być różnicowana z uwagi na charakter podmiotu danego prawa (zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 25 lutego 1999 r., sygn. K 23/98<sup>40</sup>; z dnia 28 października 2003 r., sygn. P 3/03<sup>41</sup>). Trybunał Konstytucyjny zwracał również uwagę, że „równość ochrony” ujęta w art. 64 ust. 2 Konstytucji RP chroni własność bez względu na materialnoprawne zróżnicowanie statusu tej własności (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 marca 2004 r., sygn. K 22/03<sup>42</sup>). Z drugiej strony, art. 64 ust. 2 Konstytucji RP nie tylko nawiązuje do zasady równości, ale też daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej (por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98<sup>43</sup>; z dnia 2 czerwca 1999 r., sygn. K 34/98<sup>44</sup>). Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że na gruncie art. 64 ust. 2 Konstytucji RP istnieją dwa aspekty konstytucyjnej ochrony praw majątkowych z punktu widzenia podmiotowego. Po pierwsze, ochroną taką objęty jest każdy, komu przysługuje prawo majątkowe, bez względu na cechy osobowe czy inne szczególne przymioty. Po drugie, ochrona praw podmiotowych ma być równa dla każdego z tych podmiotów. Oznaczać to musi tyle, że ustawodawca, tworząc określone prawa majątkowe i mając szeroką swobodę w kreowaniu ich treści, zobowiązany jest szanować zasady wskazane w art. 64 Konstytucji RP.

---

<sup>37</sup> Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

<sup>38</sup> Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

<sup>39</sup> LEX nr 578127.

<sup>40</sup> LEX nr 36178.

<sup>41</sup> LEX nr 81787.

<sup>42</sup> LEX nr 107952.

<sup>43</sup> LEX nr 36398.

<sup>44</sup> LEX nr 37389.



W pełni aktualna na kanwie niniejszej sprawy jest również argumentacja odnosząca się do zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa leżącej u podstaw art. 2 Konstytucji RP. **Podatnik, który nie popełnił ani wykroczenia, ani przestępstwa skarbowego powinien móc liczyć na inne traktowanie ze strony organów państwa niż podatnik, który dopuścił się przynajmniej jednego z takich czynów w związku ze zobowiązaniem podatkowym, którego biegu przedawnienia dotyczy art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej<sup>45</sup>. Nieuwzględnienie owego zróżnicowania godzić będzie w konstytucyjną zasadę równości.** Owo niedopuszczalne zróżnicowanie ogniskuje się jeszcze bardziej w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania karnego skarbowego było w chwili dokonania tej czynności procesowej oczywiście niesłuszne, a okoliczność ta znalazła potwierdzenie w ustaleniach poczynionych przez sąd w uzasadnieniu wyroku uniewinniającego od popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Trybunał Konstytucyjny potwierdził, że art. 32 oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji RP pozostają w nierozzerwalnym związku (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 marca 2011 roku, sygn. P 21/09<sup>46</sup>). Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji RP jest jednym ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia społecznego – z tego względu przepis ten powinien być interpretowany i stosowany w związku z art. 32 Konstytucji RP, ponieważ zapewnienie każdemu równej ochrony własności i innych praw majątkowych jest wzmocnione przez nakaz równego traktowania przez władze publiczne.

Po zapadnięciu uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21) oraz po przesądzeniu kognicji sądów administracyjnych co do możliwości oceny okoliczności instrumentalnego wszczęcia postępowania, doszło do wyjęcia poza zakres normowania tego przepisu sytuacji, gdy wszczęcie postępowania karnego skarbowego było w chwili dokonania tej czynności procesowej oczywiście niesłuszne, ale tylko wówczas, gdy okoliczność ta została rozpoznana przez organ wszczynający postępowanie przed jego wszczęciem. Odnotować można także alternatywne

---

<sup>45</sup> Zob. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 26 lutego 2010 roku, sygn. akt III SA/Wa 1303/09, LEX nr 592755; zob. też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2016 r., II FSK 1488/15, LEX nr 2190020.

<sup>46</sup> LEX nr 785594.

stanowiska wykładnicze<sup>47</sup>, w ramach których nadaje się ten sam walor sytuacjom procesowym, gdy okoliczność ta znalazła potwierdzenie dopiero w ustaleniach poczynionych przez organ postępowania przygotowawczego w uzasadnieniu postanowienia o umorzeniu postępowania lub przez sąd w uzasadnieniu postanowienia albo wyroku o umorzeniu postępowania albo wyroku uniewinniającego od popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

W tym miejscu odnotować należy stanowisko NSA<sup>48</sup>, w ramach którego przypomniano, że przedawnienie karalności traktowane jest w procesie karnym i karnoskarbowym jako przeszkoda procesowa związana z instytucją prawa materialnego. W doktrynie postępowania karnego uznaje się, że jest to negatywna (ujemna) przesłanka procesowa, warunkująca dopuszczalność postępowania karnego. Naczelny Sąd Administracyjny poddał analizie zasadność wszczęcia dochodzenia przeciwko skarżącemu związanego z niewykonaniem spornego zobowiązania podatkowego i doszedł do przekonania, że w ogóle nie mogło ono być prowadzone z uwagi na upływ terminu przedawnienia karalności. Wszczęcie dochodzenia nastąpiło jedynie na skutek przyjęcia przez organ błędnej kwalifikacji prawnej czynu, która wynikała w sposób bezpośredni z wysokości należnego zobowiązania podatkowego. Ponieważ sporne zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa, tj. w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, NSA uznał, że do jego konkretyzacji doszło już w dniu zaistnienia zdarzenia, natomiast jego określenie decyzją organu podatkowego pierwszej instancji miało charakter jedynie deklaracyjny. Z chwilą wszczęcia dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe, zarzucany czyn kwalifikował się jako wykroczenie skarbowe, a tym samym - w okolicznościach sprawy - doszło do przedawnienia karalności. W konsekwencji *ex tunc* istniały bezwzględne przeszkody procesowe, uniemożliwiające prowadzenie postępowania karnoskarbowego. Mając powyższe na uwadze, NSA uznał, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uległ w sprawie zawieszeniu z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, bowiem – w zakresie w jakim błędnie zakwalifikowano postępowanie skarżącego jako przestępstwo skarbowe – nie istniał realny związek pomiędzy wszczęciem dochodzenia, a niewykonaniem tego zobowiązania. W ocenie NSA związek ten miał charakter jedynie pozorny i formalny oraz wynikał wyłącznie z wadliwego ustalenia wysokości zarzucanego uszczuplenia

---

<sup>47</sup> Por. wskazane wyżej: wyrok NSA z 24.11.2016 r., II FSK 1488/15, LEX nr 2190020, wyrok z dnia 24 listopada 2016 r., II FSK 1489/15 LEX nr 2170071 oraz wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., II FSK 27/17, LEX nr 2623098.

<sup>48</sup> Wyrok NSA z 24.11.2016 r., II FSK 1488/15, LEX nr 2190020; wyrok NSA z 19.04.2018 r., II FSK 923/16, LEX nr 2501160; wyrok NSA z 20.02.2019 r. I GSK 1389/16, LEX nr 2645036.

dochodów Skarbu Państwa, co rzutowało na kwalifikację prawną czynu oraz na kwestię przedawnienia karalności. Naczelny Sąd Administracyjny stanął na stanowisku, że na skutek postanowienia o umorzeniu dochodzenia czynności podjęte w jego toku traktowane są jako niebyłe, innymi słowy rozstrzygnięcie takie – w rozpatrywanym przypadku – uchyliło wszelkie skutki procesowe podjęte przez organy w ramach tego postępowania. W takiej sytuacji, w ocenie NSA, nie sposób przyjąć, że pozbawiona mocy procesowej czynność wszczęcia dochodzenia może mieć wpływ na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Przed zapadnięciem uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21) powszechna była w orzecznictwie sądowym<sup>49</sup> interpretacja, w ramach której art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie uprawnia organu podatkowego do weryfikacji zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Wyjątkiem byłaby sytuacja, w której dochodzenie zostałoby umorzone na skutek zmiany kwalifikacji czynu powodującego skutek tego rodzaju, że dochodzenie nie mogło być w ogóle prowadzone z uwagi na upływ terminu przedawnienia karalności czynu. Liczbowo dominującym był pogląd<sup>50</sup>, w ramach którego przyjmuje się, że z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej wynika, iż sposób zakończenia postępowania karnego nie ma znaczenia dla określenia, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Mając powyższe na uwadze Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie zaakcentować, że w demokratycznym państwie prawnym jedną z podstawowych zasad określających stosunki między obywatelem a państwem jest zasada ochrony zaufania obywatela do

---

<sup>49</sup> wyrok WSA w Poznaniu z 9.02.2018 r., I SA/Po 1121/17, LEX nr 2446240; wyrok NSA z 20.04.2018 r., II FSK 877/16, LEX nr 2500678; wyrok WSA w Kielcach z 4.06.2018 r., I SA/Ke 107/18, LEX nr 2510049; wyrok WSA w Kielcach z 13.06.2018 r., I SA/Ke 105/18, LEX nr 2510467; wyrok NSA z 20.07.2018 r., II FSK 2022/16, LEX nr 2534119; wyrok NSA z 10.08.2018 r., I GSK 2344/18, LEX nr 2558755; wyrok WSA w Warszawie z 12.09.2018 r., III SA/Wa 3892/17, LEX nr 2583078; wyrok NSA z 13.09.2018 r., II FSK 2508/16, LEX nr 2583639; wyrok NSA z 25.09.2018 r., II FSK 1637/16, LEX nr 2556952; wyrok NSA z 25.09.2018 r., II FSK 1358/16, LEX nr 2556951; wyrok WSA w Bydgoszczy z 2.10.2018 r., I SA/Bd 403/18, LEX nr 2601583; wyrok NSA z 24.10.2018 r., II FSK 1152/16, LEX nr 2579345; wyrok WSA w Szczecinie z 14.11.2018 r., I SA/Sz 624/18, LEX nr 2588009; wyrok WSA w Krakowie z 21.02.2019 r., I SA/Kr 989/18, LEX nr 2641754; wyrok WSA w Gliwicach z 24.04.2019 r., I SA/Gl 99/19, LEX nr 2676919; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 25.04.2019 r., I SA/Go 182/19, LEX nr 2664521; wyrok WSA w Warszawie z 11.07.2019 r., III SA/Wa 2667/18, LEX nr 2975463; wyrok WSA w Lublinie z 25.10.2019 r., I SA/Lu 495/19, LEX nr 2768980; wyrok WSA w Warszawie z 14.11.2019 r., III SA/Wa 1480/19, LEX nr 2976335; wyrok NSA z 21.11.2019 r., I FSK 981/17, LEX nr 2774602; wyrok WSA w Opolu z 20.05.2020 r., I SA/Op 34/20, LEX nr 3025403; wyrok WSA w Warszawie z 19.06.2020 r., III SA/Wa 103/20, LEX nr 3085004.

<sup>50</sup> Wyrok NSA z 10.08.2018 r. I GSK 2344/18, LEX nr 2558755; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 25.04.2019 r., I SA/Go 182/19, LEX nr 2664521; wyrok NSA z 26.04.2019 r., I FSK 752/17, LEX nr 2722489.

państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada ta opiera się na pewności prawa, rozumianej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jako pewien zespół cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne. Dzięki tym cechom prawa jednostka ma możliwość podejmowania decyzji o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Nie jest to wyłącznie przejaw bezdusznego legalizmu, lecz warunek konieczny realizacji wolności obywatela w państwie. Przewidywanie i dokonywanie wyborów w oparciu o pewną wiedzę na temat obowiązującego prawa umożliwia jednostce organizację jej życiowych spraw i przyjmowanie odpowiedzialności za własne decyzje. Bezpieczeństwo prawne skorelowane jest poniekąd także z godnością osoby ludzkiej, gdyż stanowi manifestację szacunku porządku prawnego dla jednostki jako istoty autonomicznej i racjonalnej<sup>51</sup>. Rozumienie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez niego prawa oraz bezpieczeństwa prawnego jednostki jako pewności tego, iż w oparciu o obowiązujące prawo obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe, stało się trwałą linią orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał stwierdzał m.in. iż „pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa (...) co możliwość przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa” (orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 marca 1993 r., sygn. K 9/92<sup>52</sup>). Trybunał wskazywał także na niezbędny dla zapewnienia bezpieczeństwa prawnego jednostki obowiązek lojalnego postępowania państwa wobec jednostki - „zasada zaufania w stosunkach między obywatelem a państwem przejawia się m.in. w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nimi następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny” (orzeczenie

---

<sup>51</sup> Z. Tabor, *Teoretyczne problemy legalności*, Katowice 1998, s. 65 i n.

<sup>52</sup> LEX nr 25136.

Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., sygn. K 1/94<sup>53</sup>; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 czerwca 1999 r., sygn. K 34/98<sup>54</sup>).

Tymczasem wskazana wyżej interpretacja art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, która do czasu zapadnięcia uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21) miała charakter powszechny, dawała jednoznaczną możliwość wykorzystywania rzeczonoego unormowania przez państwo w stosunku do jednostki w sposób instrumentalny<sup>55</sup>.

**Nadal jednak w orzecznictwie sądowym przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej wykładany jest w ten sposób, że znajduje on zastosowanie do sytuacji, gdy wszczęcie postępowania karnego skarbowego było w chwili dokonania tej czynności procesowej oczywiście niesłuszne, a okoliczność ta znalazła potwierdzenie w ustaleniach poczynionych przez organ postępowania przygotowawczego w postanowieniu umarzającym to postępowanie albo przez sąd w uzasadnieniu wyroku uniewinniającego od popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego albo wyroku umarzającym to postępowanie. Tym samym instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej jest nadal w istocie normą pozbawioną *de lege lata* swojej rzeczywistej funkcji.**

Podatnikowi nie przysługiwało dotychczas i nie przysługuje nadal konstytucyjne prawo do przedawnienia zobowiązania podatkowego, tym niemniej z uwagi na treść przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących instytucji przedawnienia ma on prawo oczekiwać, że upływ terminu przedawnienia spowoduje wygaśnięcie ewentualnych nieuregulowanych zobowiązań podatkowych. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia wydłuża ten termin o okres zawieszenia, a tym samym istotnie zmienia sytuację prawną i faktyczną podatnika. Powstaje wówczas stan niepewności co do jego sytuacji, on zaś sam nie wie, czy jego zobowiązanie podatkowe faktycznie wygasło, czy też nie. Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa wymaga, by podatnik

---

<sup>53</sup> LEX nr 25098.

<sup>54</sup> LEX nr 37389.

<sup>55</sup> Takie wnioski wynikają z raportu z grudnia 2019 r. dot. Instrumentalnego Wszczyniania Postępowania Karnych Skarbowych w Trakcie Postępowania Kontrolnych i Podatkowych - Analiza Praktyki Stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji Podatkowej. Pełna treść raportu:

<https://gww.pl/media/publications/pdfs/Raport-podsumowuj%C4%85cy-KKS-GWW.pdf>

nie tkwił w owym stanie niepewności przez czas bliżej nieokreślony (tak: Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11<sup>56</sup>).

Dodatkowo w sytuacji, gdy postępowanie karne, które było przyczyną zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego samo zostaje zawieszona, powstaje swoista pętla niekończących się postępowań: zarówno karnoskarbowego, jak i administracyjnego. Może to narażać na szwank interesy majątkowe podatnika i jego plany gospodarcze<sup>57</sup>.

Podatnik, przed zapadnięciem uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21) i pojawieniem się wyżej opisanej linii orzeczniczej, nie miał narzędzi do kształtowania swojej sytuacji prawnej w zakresie konsekwencji normatywnych z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Obecnie może zarówno w odwołaniu do organu II instancji, w skardze do WSA, jak i w skardze kasacyjnej do NSA podnosić argumenty na rzecz stwierdzenia, że postępowanie karne skarbowe w sprawie jego zobowiązania podatkowego zostało wszczęte w sposób instrumentalny, a tym samym w jego sprawie nie powinien znaleźć zastosowania art. 70 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej.

Podatnik nie może natomiast kwestionować zasadności przedłużenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy postępowanie, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej zostało wszczęte co do czynu nie noszącego znamion przedmiotowych czynu zabronionego, a więc czynu niesprzecznego z materialnymi ustawami podatkowymi, a okoliczność ta została ustalona dopiero w toku przeprowadzonego postępowania karnego skarbowego. Nie ulega wątpliwości, że w takiej sytuacji zarówno zachowanie podatnika było legalne, jak i wszczęcie postępowania w jego sprawie jest legalne.

**Państwo nie powinno jednak różnicować sytuacji prawnej podatników względem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na tych postępujących legalnie, wobec których wszczęto postępowanie karne skarbowe oraz na tych postępujących legalnie, wobec których takiego postępowania nie wszczęto. Zagadnienie prawne w niniejszym postępowaniu dotyczy w części takich sytuacji procesowych, które nie powinny dla podatnika rodzić negatywnych konsekwencji w postaci zróżnicowania względem podatników,**

---

<sup>56</sup> LEX nr 1171372.

<sup>57</sup> Por. B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, ZNSA 2011/1, s. 11-18.

**wobec których nie wszczęto takich postępowań, pod względem długości biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Stan taki nie jest do pogodzenia z zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzącą się z art. 2 Konstytucji RP.**

Poprawne rozumienie zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP wymaga, aby zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego miało swoje uzasadnienie w stanie faktycznym, aby odmiennie traktować podatników zachowujących się zgodnie z prawem od tych, którzy swoim zachowaniem naruszyli materialne ustawy podatkowe, a więc podatników, którzy swoim zachowaniem nie zrealizowali znamion przedmiotowych żadnego z typów czynów zabronionych opisanych Kodeksie karnym skarbowym od podatników, którzy podjęli się zachowania tam opisanego, niezależnie od momentu rozpoznania przez organ wszczynający postępowanie (*ex ante* względem wszczęcia postępowania, czy tego *ex post*, czyli dopiero po jego wszczęciu i przeprowadzeniu) braku podstaw do wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Gdy zostanie ustalone w toku postępowania karnego skarbowego, że podatek nie zrealizował znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego, gdyż zachował się zgodnie z wymogami do niego skierowanymi ze strony materialnych ustaw podatkowych, a więc w chwili wszczęcia postępowania ta czynność procesowa była oczywiście niesłuszna, podatek nie powinien ponosić żadnych negatywnych konsekwencji z racji jej dokonania. Tylko w tak ukształtowanym stanie prawnym podatnicy będą mogli kierować się w swym postępowaniu zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Przy założeniu, że zarzuty stawiane są tylko podatnikom, wobec których ponad wszelką wątpliwość postępowanie dowodowe przeprowadzone w toku postępowania przygotowawczego wykazało nielegalność ich zachowania, a więc sprzeczność z wymogami do niego skierowanymi ze strony materialnych ustaw podatkowych, stanowisko to koreluje z przedstawionym we wniosku Rzecznika do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 października 2014 roku w sprawie sygn. akt K 31/14 (II.511.1778.2014), aby zasadą było, że zawieszenie biegu nie następuje, jeżeli wszczęto jedynie postępowanie w sprawie, o którym podatek nie musi być nawet zawiadomiony i które nie musi się przekształcić w postępowanie, gdzie zarzuty

zostaną przedstawione konkretnej osobie<sup>58</sup>. Takie też stanowisko Rzecznik Praw Obywatelskich przedstawił w pismach z dnia 8 czerwca 2020 r. (II.511.396.2020.PZ) w postępowaniu pod sygn. akt SK 50/20 oraz z dnia 21 grudnia 2020 r. (II.511.775.2020.PZ) w postępowaniu pod sygn. akt SK 122/20.

Podzielić należy wniosek prezentowany w literaturze, że „w demokratycznym państwie prawnym, respektującym zasadę bezpieczeństwa prawnego jednostki, powinna obowiązywać «reguła lustrzanego odbicia», sankcjonująca bezpośredni funkcjonalny związek instytucji przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego i instytucji przedłużenia terminu karalności deliktu skarbowego związanego z niewykonaniem tego zobowiązania podatkowego. Niedopuszczalne jest bowiem, aby ten sam stan faktyczny był różnie oceniany przez ustawodawcę na gruncie różnych dziedzin prawa. Tymczasem, jeśli przyjmiemy, że samo wszczęcie postępowania karnoskarbowego w sprawie niewykonania zobowiązania podatkowego z zawiadomieniem jedynie podatnika o toczącym się postępowaniu w fazie *in rem* przed upływem podstawowego terminu zobowiązania podatkowego daje prawo do uznania, iż nastąpiło przerwanie biegu przedawnienia tego zobowiązania, to oznacza to zgodę właśnie na takie działanie państwa”<sup>59</sup>.

Przed zapadnięciem uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21) Rzecznik Praw Obywatelskich argumentował, że praktyka organów podatkowych prowadząca do tego, że upływ terminu przedawnienia zależy od uznania organu podatkowego i nie podlega żadnej kontroli sądowej, zagraża celom Unii Europejskiej, w tym zasadzie skuteczności. To implikuje naruszenie zasady lojalnej współpracy wyrażonej w art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej<sup>60</sup>, jak też narusza zasadę pewności prawa, zasadę uzasadnionych oczekiwań, ogranicza wykonywanie prawa

---

<sup>58</sup> L. Etel, *Komentarz do art. 70 w: Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX 2019, podtytuł nr 7; Szerzej A. Chorążewska, L. Wilk, *Przedawnienie karalności przestępstw skarbowych oraz zobowiązań podatkowych*, Prok. i Pr. 2016/2, s. 142; J. Gref-Drejer, P. Pietrasz, *Wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawie karnej lub karnej skarbowej a zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i terminu dochodzenia należności celnych*, Palestra 2009, nr 11–12; B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej)*, POP 2011, z. 1; Tenże, *Glosa do postanowienia NSA z 5.04.2011 r., I FSK 525/10*, POP 2011, z. 6; M. Charkiewicz i P. Daszczyk, *Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, Prz. Pod. 2012, nr 1; M. Szubiakowski, *W sprawie ograniczenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, M. Pod. 2012, nr 4; B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, ZNSA 2011, nr 1.

<sup>59</sup> A. Chorążewska, L. Wilk, *Przedawnienie karalności przestępstw skarbowych oraz zobowiązań podatkowych*, Prok. i Pr. 2016/2, s. 142, 151-152.

<sup>60</sup> Traktat o Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 z późn. zm.; dalej: TUE).



własności w sposób nieproporcjonalny i trudny do zaakceptowania, a przez to narusza art. 17 w zw. z art. 52 ust. 1 Karty Praw Podstawowych UE<sup>61</sup> oraz art. 21 ust. 1 i art. 64 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP<sup>62</sup>.

e) *Prokonstytucyjna wykładnia art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej*

Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, zgodnie z którym oczywiście niesłuszne wszczęcie postępowania karnego skarbowego następuje, gdy przesłanką świadczącą o braku podstaw do prowadzenia tego postępowania karnego skarbowego 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.k. albo uniewinnienie oskarżonego podatnika w fazie postępowania sądowego. **W takim przypadku, zdaniem Rzecznika art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie powinien obejmować zakresem swojego zastosowania, ani sytuacji instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, ani sytuacji oczywiście niesłusznego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, a wykazanie każdej z tych sytuacji powinno mieć dla podatnika tożsame konsekwencje i wywoływać skutek *ex tunc* w postaci cofnięcia konsekwencji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowego.**

W sytuacjach oczywiście niesłusznego wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe z uwagi na brak znamion o charakterze przedmiotowym prawidłowym **mechanizmem chroniącym obywatela przed naruszeniem zasady pewności prawa, zasady uzasadnionych oczekiwań przez organy państwa, oraz zniwelowania ograniczenia wykonywania prawa własności w sposób nieproporcjonalny jest instytucja klauzuli generalnej słuszności, która przesuwa akcent na indywidualność konkretnego przypadku.** W tym przypadku słuszność pozwala na indywidualizację rozstrzygnięcia w celu znalezienia rozwiązania,

---

<sup>61</sup> Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. U. UE. C. z 2016 r. Nr 202, str. 389; dalej: KPP).

<sup>62</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 366/19, LEX nr 2740672.

które w każdym konkretnym przypadku odpowiada poczuciu ogólnej sprawiedliwości leżącej u podstaw prawa.

Proponowana w ramach niniejszego stanowiska procesowego prokonstytucyjna wykładnia art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej spełnia funkcję prewencyjną, gdyż organy państwa przed wszczęciem postępowania karnego skarbowego, będą musiały dołożyć wyższej staranności, w tym zważyć, czy następstwem takiego postąpienia będzie zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Eliminacja zawężającej wykładni art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej z orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie wskazanym w *petitum* niniejszego stanowiska działać będzie na rzecz przyjmowania przez organy państwa postaw sprzyjających zapobieganiu powstania nadużyć prawa.

Nadanie przez część sądów administracyjnych<sup>63</sup> normie z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej obecnego kształtu w oparciu o uchwałę siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21) należy ocenić jako niewystarczające. Stwierdzenie bowiem naruszenia art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej i tym samym pominięcie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym stanowi art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej tylko w części pokrywa się z sytuacją, gdy wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe było w chwili dokonania tej czynności procesowej oczywiście niesłuszne z uwagi na brak znamion o charakterze przedmiotowym, a tym samym braku cech w zachowaniu świadczących o przedmiotowej jego niezgodności z przepisami materialnych poszczególnych ustaw podatkowych, a okoliczność ta znalazła potwierdzenie w ustaleniach poczynionych przez organ postępowania przygotowawczego w uzasadnieniu postanowienia o umorzeniu postępowania albo przez sąd w uzasadnieniu wyroku uniewinniającego od popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Może zdarzyć się tak, że nie dojdzie do

---

<sup>63</sup> Wyroki NSA: z 6.04.2023 r., I FSK 319/23, LEX nr 3565366; z 30.03.2023 r., II FSK 2339/20, LEX nr 3557273; z 30.03.2023 r., I FSK 1407/22, LEX nr 3572735; z 7.03.2023 r., II FSK 1440/22, LEX nr 3522087; z 1.02.2023 r., II FSK 866/22, LEX nr 3501938; z 18.01.2023 r., I GSK 287/19, LEX nr 3514946; z 6.12.2022 r., II FSK 915/22, LEX nr 3444766; z 6.09.2022 r., II FSK 1359/21, LEX nr 3518732; z 19.07.2022 r., II FSK 473/22, LEX nr 3398206; z 1.06.2022 r., II FSK 2738/19, LEX nr 3506931; z 25.05.2022 r., I FSK 269/22, LEX nr 3348280; z 25.05.2022 r., I FSK 96/22, LEX nr 3348261; z 8.04.2022 r., II FSK 1420/21, LEX nr 3343586; z 8.04.2022 r., I GSK 2054/19, LEX nr 3414051; z 31.03.2022 r., I FSK 2268/21, LEX nr 3371649; z 24.02.2022 r., II FSK 1455/21, LEX nr 3354786; z 17.02.2022 r., I FSK 727/21, LEX nr 3352928; z 16.12.2021 r., II FSK 969/19, LEX nr 3302300; z 16.12.2021 r., I FSK 440/18, LEX nr 3304583; z 25.11.2021 r., I FSK 1574/21, LEX nr 3302679; z 25.08.2021 r., III FSK 4005/21, LEX nr 3226280; z 20.07.2021 r., II FSK 10/21, LEX nr 3211018; z 20.07.2021 r., II FSK 2750/20, LEX nr 3209644; z 20.07.2021 r., II FSK 10/21, LEX nr 3211018; z 20.07.2021 r., II FSK 2750/20, LEX nr 3209644; z 20.07.2021 r., II FSK 329/21, LEX nr 3209670.

nadużycia prawa po stronie organu wszczynającego postępowanie karno-skarbowe i jednocześnie zaistnieją przesłanki do przyjęcia, że wszczęcie to było w chwili dokonania tej czynności procesowej oczywiście niesłuszne.

Wprawdzie po uchwale siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21) i jej utrwaleniu w orzecznictwie NSA, nie każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego, w tym w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywołuje skutek w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz skutek ten nie pozostaje poza kontrolą sądu administracyjnego, to zważyć należy, że po wykluczeniu z zakresu zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej sytuacji nadużycia prawa oraz sytuacji instrumentalnego wszczynania postępowań, nadal są sytuacje, gdy postępowanie, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, może zostać wszczęte do czynów nienoszących znamion przedmiotowych czynu zabronionego, a więc czynów niesprzecznych z materialnymi ustawami podatkowymi. Proponowana w ramach niniejszego stanowiska procesowego prokonstytucyjna wykładnia art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej dotyczy w części takich sytuacji procesowych, które nie powinny dla podatnika rodzić negatywnych konsekwencji w postaci zróżnicowania względem podatników, wobec których nie wszczęto takich postępowań, w zakresie długości biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Jednocześnie **zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich pod rozważę należy poddać zawężenie zakresu zagadnienia prawnego, które NSA przedstawił do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów postanowieniem z dnia 18 października 2024 r. (sygn. akt I FSK 1078/24). Następnie umorzenie postępowania przygotowawczego albo wydanie wyroku uniewinniającego z uwagi na brak znamion zarówno przedmiotowych, jak i podmiotowych, nie zawsze musi bowiem przesądzać o tym, że zostało ono wszczęte niezasadnie. Z sytuacją taką będziemy mieli w szczególności do czynienia, jeśli z uwagi na regułę dowodzenia *in dubio pro reo* należy przyjąć brak wymaganej dla wypełnienia znamion typu czynu zabronionego strony podmiotowej. Ustalenie takie nie przesądza o braku bezprawności czynu, a o braku jego karalności.**

Organy podatkowe oraz sądy administracyjne po prawidłowym ukształtowaniu przez NSA wykładni art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej powinny móc badać, czy zachowanie podatnika było bezprawne, czyli sprzeczne z materialnymi wymogami skierowanymi do podatnika a wynikającymi z ustaw podatkowych, a tym samym czy wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe było

słuszne, a zatem czy spowodowało wstrzymanie biegu terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Należy przy tym przyjąć, że instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego następuje, gdy przesłanki świadczące o braku podstaw do prowadzenia tego postępowania karnego skarbowego istniały *ex ante* względem jego wszczęcia i zostały rozpoznane *ex ante* względem chwili dokonania tej czynności procesowej. Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego należy stwierdzić w przypadku każdego oczywistego braku przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych (por. art. 1 k.k.s.) lub istnienia negatywnych przesłanek procesowych, wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k., gdy jasne jest już w momencie wydania postanowienia, że cele postępowania karnego skarbowego nie będą mogły być zrealizowane. Oczywiście niesłuszne wszczęcie postępowania karnego skarbowego następuje zaś, gdy przesłanką świadczącą o braku podstaw do prowadzenia tego postępowania karnego skarbowego 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, która to przesłanka choć istnieje zawsze *ex ante* względem chwili wydania postanowienia o wszczęciu postępowania karnego skarbowego, przy jej rozpoznaniu przez organ prowadzący postępowanie dopiero *ex post*, czyli po jego przeprowadzeniu, czego wynikiem będzie umorzenie postępowania w fazie postępowania przygotowawczego z powołaniem się na art. 17 § 1 pkt 2 k.k. albo uniewinnienie oskarżonego podatnika w fazie postępowania sądowego.

**Reasumując, art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie powinien obejmować zakresem swojego zastosowania ani sytuacji instrumentalnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, ani sytuacji oczywiście niesłusznego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, a wykazanie każdej z tych sytuacji powinno mieć dla podatnika tożsame konsekwencje i wywoływać skutek *ex tunc* w postaci cofnięcia konsekwencji przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.**

Rzecznik stoi na stanowisku, zgodnie z którym naruszenie wzorców konstytucyjnych z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji RP w przypadku wykładni art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej pojawiającej się w orzecznictwie sądów administracyjnych po uchwale siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21) nie polega na tym, że dochodzi zawsze do naruszenia zasady równej ochrony własności poprzez nierówne traktowania osób, wobec których toczyło się postępowanie karne skarbowe oraz tych, co do których postępowanie takie nie zostało wszczęte. W ocenie Rzecznika problem polega na tym, że dochodzi do

zróżnicowania sytuacji podatników, którzy swoim zachowaniem nie naruszyli wymogów do nich skierowanych przez materialne ustawy podatkowe, a których zobowiązanie podatkowe przedawni się po upływie 5 lat od końca roku, w którym powstało zobowiązanie podatkowe oraz tych, którzy również swoim zachowaniem nie naruszyli materialnych wymogów do nich skierowanych przez ustawy podatkowe, a legalność ich zachowania względem postanowień ustaw podatkowych stanowiła okoliczność rozpoznawalną *ex ante* względem postanowienia o wszczęciu postępowania karnego skarbowego, ale została rozpoznana przez organ ścigania dopiero po przeprowadzeniu tego postępowania, czego wynikiem jest jego umorzenie w fazie *in rem* albo w fazie *in personam* postępowania przygotowawczego ze względu na brak w czynie znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego albo wydanie wyroku uniewinniającego ze względu na brak w czynie oskarżonego znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego, a tym samym na podatników, których zobowiązanie podatkowe przedawni się w terminie dłuższym niż 5 lat od końca roku, w którym powstało zobowiązanie podatkowe.

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w tym względzie nie ustanawia jednakowego statusu tych dwóch grup osób. Nierówność nie polega w tym wypadku na zmianie statusu jednostki będącej stroną w postępowaniu podatkowym, a na odmiennym ukształtowaniu jej sytuacji prawnej ze względu na wszczęcie przez organ państwa postępowania karnego skarbowego w stosunku do zachowania nienaruszającego materialnych wymogów skierowanych do podatnika przez ustawy podatkowe. **Brak cechy bezprawności w zachowaniu podatnika, czyli nienaruszenie przez tegoż materialnych wymogów skierowanych do niego przez ustawy podatkowe jest cechą istotną (relewantną, doniosłą), ze względu na którą określona klasa podatników musi być potraktowana równo, zaś nieprawidłowa wykładnia art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej prowadzi do zróżnicowania ich sytuacji prawnych.**

Wskazać należy pogląd Trybunału Konstytucyjnego wyrażony w postanowieniu z dnia 29 czerwca 2023 r. (sygn. akt SK 52/21) o umorzeniu postępowania, że art. 2 Konstytucji RP, w powiązaniu z zasadą równości, ma znaczenie ze względu na inną zasadę – zasadę sprawiedliwości społecznej. Nie można przy tym stracić z pola widzenia poglądu Trybunału Konstytucyjnego, że konstytucyjna zasada równości wobec prawa nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej, a podmioty należące do istotnie różnych kategorii mogą być traktowane różnie. Natomiast, Trybunał Konstytucyjny podkreśla w swoim orzecznictwie, że nie w każdym wypadku ustawodawca jest

legitymowany traktować identycznie podmioty znajdujące się w różnej sytuacji. Takiemu rozwiązaniu może bowiem sprzeciwiać się właśnie wzgląd na zasadę sprawiedliwości społecznej, proklamowaną w art. 2 Konstytucji RP. Trybunał w wyroku z 19 kwietnia 2011 r. (sygn. P 41/09, OTK ZU nr3/A/2011, poz. 25) wyjaśnił: „Nie sposób wprawdzie szczegółowo ująć występujące w tym zakresie ograniczenia swobody ustawodawcy, można wszak przyjąć, że z naruszeniem omawianej zasady w razie równego potraktowania podmiotów o odmiennych cechach mielibyśmy do czynienia tylko wyjątkowo. Przykładem takiego uchybienia zasadzie sprawiedliwości społecznej byłaby sytuacja, w której określone podmioty charakteryzowałyby cechy - z prawnie relewantnego punktu widzenia - istotnie przeciwstawne, a sama regulacja nie dałaby się uzgodnić z wartościami konstytucyjnymi. Zdecydowanie trudniej natomiast dopatrzeć się naruszenia wskazanej zasady, gdy pewne podmioty odznaczają się tą samą cechą istotną, chociaż w różnym stopniu (nasileniu). Akceptacja przeciwnego stanowiska zmusiłaby prawodawcę do tworzenia prawa w sposób nadmiernie kazuistyczny, co sprzeciwia się standardom państwa prawa, zgodnie z którymi przepisy prawne powinny być wprawdzie formułowane precyzyjnie, ale jednocześnie możliwie syntetycznie”.

Wskazana argumentacja prowadzić musi do wniosku, że ze względu na to, iż **cechą relewantną jest „brak w czynie cechy bezprawności, co oznacza w istocie brak w czynie znamion przedmiotowych typu czynu zabronionego”, to wykładnia art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej dostrzegana w orzecznictwie sądów administracyjnych po uchwale siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS ½), prowadzi do naruszenia art. 2 Konstytucji RP, gdyż niesprawiedliwym społecznie jest różnicowanie sytuacji prawnej podatników zachowujących się legalnie ze względu na okoliczność od nich niezależną w postaci wszczęcia postępowania, której ze względu na to, że nie są jego stronami, nie mogą aktywnie przeciwdziałać poprzez podejmowanie czynności procesowych.**

Podsumowując, brak zgodności kwestionowanej wyżej wykładni art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji RP nie polega na tym, że przepis ten w pewnych sytuacjach stosowany jest w sposób niezgodny z zasadami, normami i wartościami konstytucyjnymi oraz że takie sytuacje mogą wystąpić. Niekonstytucyjność wykładni art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie polega bowiem na tym, że mogą zdarzyć się sytuacje, gdy jego stosowanie doprowadzi do naruszenia Konstytucji RP, lecz polega na tym, że możliwość tych naruszeń jest niejako nadal wpisana w wykładnię tej normy wynikającą z orzecznictwa sądów administracyjnych ukształtowanego uchwałą siedmiu sędziów NSA z dnia 24

maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21) i powoduje w konsekwencji jej niezgodność z Konstytucją RP (por. wyrok TK z 11 kwietnia 2006 r., sygn. SK 57/04, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 43).

#### **4. *Apele legislacyjne Rzecznika Praw Obywatelskich na rzecz wyeliminowania z obrotu prawnego art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej – uwagi dodatkowe***

W tym kontekście dodać również należy, że Rzecznik Praw Obywatelskich z niepokojem od wielu lat obserwował nieefektywność ustawodawcy w rozwiązaniu problemu dotyczącego praktyk stosowanych przez organy podatkowe, polegających na wszczynaniu postępowań karnych skarbowych z perspektywy zapobieżenia przedawnieniu zobowiązań podatkowych. Kwestia ta od dłuższego czasu znajdowała się w centrum zainteresowania Rzecznika w aspekcie generalnym. Poza omówionymi działaniami przed Trybunałem Konstytucyjnym, Rzecznik Praw Obywatelskich w ostatnich latach konsekwentnie kierował na podstawie ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich<sup>64</sup> wystąpienia generalne do Ministra Finansów<sup>65</sup>, w których apelował o podjęcie prac legislacyjnych zmierzających do usunięcia niekonstytucyjnej regulacji, a także do zainicjowania działań nad kompleksowymi zmianami Ordynacji podatkowej.

Początkowo resort finansów stał na stanowisku, zgodnie z którym przed rozpatrzeniem spraw zawisłych przed Trybunałem Konstytucyjnym w tym temacie podejmowanie zmian legislacyjnych byłoby przedwczesne<sup>66</sup>. Sytuacja uległa zmianie w 2022 r., kiedy Rzecznik otrzymał informację, o tym, że w ramach prac nad systemową reformą Ordynacji podatkowej przewidywana jest likwidacja przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe<sup>67</sup>. Niemniej jednak zapewnienie to nie zostało zrealizowane. W dalszej korespondencji resort przekonywał, że przedstawiona kwestia

---

<sup>64</sup> Art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich.

<sup>65</sup> Por. wystąpienia do Ministra Finansów z dnia 29 stycznia 2021 r., z dnia 12 października 2021 r., z dnia 20 czerwca 2022 r., z dnia 29 stycznia 2024 r., z dnia 9 grudnia 2024 r. (nr V.511.128.2020 oraz V.511.659.2022). Więcej informacji pod linkami:  
<https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-ordynacja-podatkowa-koniecznosc-zmian-mf-odpowiedz-nastepna>

<https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-ordynacja-podatkowa-problemy-mf-odpowiedz-kolejna>

<sup>66</sup> Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 28 lutego 2021 r. (nr SP5.055.2.2021) oraz z dnia 14 listopada 2021 r. (nr SP5.055.5.2021).

<sup>67</sup> Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2022 r. (nr DSP5.055.1.2022).

zostanie ponownie rozważona<sup>68</sup>. Natomiast w ostatniej odpowiedzi, jaką Rzecznik uzyskał na początku 2025 r., wskazano, że aktualnie Ministerstwo Finansów prowadzi prace nad zastąpieniem wskazanej przesłanki innym rozwiązaniem legislacyjnym. Prace te są ukierunkowane na to, aby przyszła regulacja nie tylko odpowiadała na postulaty zewnętrzne, ale także zapewniała skuteczną realizację zadań nałożonych na Krajową Administrację Skarbową<sup>69</sup>.

\* \* \*

Reasumując, stwierdzić należy, że Trybunał Konstytucyjny od przeszło 10 lat nie rozstrzygnął wniosku abstrakcyjnego Rzecznika Praw Obywatelskich (sygn. akt K 31/14). Ustawodawca również nie podjął skutecznych działań zmierzających do wyeliminowania z obrotu prawnego art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Taki stan doprowadził do tego, że sądy administracyjne, rozpoznające sprawy obywateli, zaczęły dokonywać interpretacji spornych regulacji, która nie zawsze jednak miała na względzie zapewnienie ochrony praw podatników.

Stąd też Rzecznik Praw Obywatelskich, przystępując do niniejszego postępowania uchwałodawczego, pragnie zaakcentować konieczność respektowania wykładni prokonstytucyjnej art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej prowadzącej do stwierdzenia, że nie wywoła skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, 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.

Mając na uwadze powyższe, wnoszę jak w *petitum*.

Z upoważnienia Rzecznika Praw Obywatelskich

Stanisław Trociuk

Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich

---

<sup>68</sup> Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 28 lutego 2024 r. (nr DSP5.055.2.2024).

<sup>69</sup> Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 8 stycznia 2025 r. (nr DTS2.055.1.2024).



*/-wydano i podpisano elektronicznie/*