



Warszawa, 28-04-2025 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.214.2025.EG/PZ

Pan Andrzej Domański

Minister Finansów

via ePUAP

e-mail: sekretariat.dts@mf.gov.pl

Szanowny Panie Ministrze,

w odpowiedzi na pismo z dnia 27 marca 2025 r. (nr DTS3.8010.2.2024), doręczone do mojego Biura w dniu 28 marca 2025 r., uprzejmie przedstawiam uwagi do niektórych przepisów projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (nr UD196).

- 1. Wyeliminowanie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym oraz wprowadzenie instytucji przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, o którym podatnik został zawiadomiony przez organ podatkowy¹.*

Zmiana mająca na celu uchylenie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej jest zasadna i oczekiwana przez podatników. Powyższy przepis zakłada nieprzedawnianie się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym z zastrzeżeniem, że po upływie terminu przedawnienia zobowiązania mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu. Konstytucyjność tego przepisu została zakwestionowana we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego (sygn. akt K 10/16), a także poprzez przystąpienie przez Rzecznika do postępowania w sprawie o sygn. akt P 6/16. Obie sprawy czekają na rozpoznanie przez

¹ Art. 1 pkt 12 lit. b i e oraz pkt 41 projektu, dodanie w art. 70 § 4a i 4b, uchylenie § 8 oraz zmiana dostosowawcza w art. 118 § 2 zdanie drugie Ordynacji podatkowej.

TK. Należy dodać, że o potrzebie podjęcia pilnej interwencji legislacyjnej w sprawie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej jeszcze w 2013 r. wypowiedział się sam TK². Ponadto – odwołując się do koncepcji tzw. oczywistej niekonstytucyjności – stosowania powyższego przepisu odmawiają sądy administracyjne³. **Dlatego też uchylenie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej jest w pełni zasadne.**

Jednocześnie wątpliwości budzi wprowadzenie art. 70 § 4a Ordynacji podatkowej jako zastępczego mechanizmu, który skutkuje przerwaniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, o którym podatnik został zawiadomiony przez organ podatkowy. Projektowany art. 70 § 4b Ordynacji podatkowej dodatkowo przewiduje, że w przypadku gdy dokonanie wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nastąpiło w okresie trwania zawieszenia biegu terminu przedawnienia, termin ten będzie biegł na nowo od dnia następującego po dniu, w którym dokonano wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

Przerwanie biegu terminu przedawnienia polega na tym, że po zaistnieniu przesłanki przerywającej bieg tego terminu biegnie on na nowo bez względu na to, jaki okres upłynął do momentu przerywania jego biegu. **Ponadto przerwanie biegu terminu przedawnienia może mieć miejsce wielokrotnie, a w projektowanych przepisach nie zawarto żadnych ograniczeń w tym zakresie.** Mimo tego, że w swoim orzecznictwie TK⁴ zasadniczo potwierdził domniemanie konstytucyjności instytucji przerywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony, to wskazać należy, że obowiązująca przesłanka z art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej dotyczy etapu egzekucji administracyjnej, a nie zabezpieczenia. Ponadto w uzasadnieniu ww. orzeczenia wskazano, że ustawodawca w ramach swobody legislacyjnej jest władny rozstrzygać, czy przerwanie biegu terminu przedawnienia następować będzie jednokrotnie czy też wielokrotnie.

Niemniej jednak **istnieje obawa, czy nowa regulacja w kształcie zawartym w projektowanym art. 70 § 4a i 4b Ordynacji podatkowej w praktyce nie będzie prowadzić do wielokrotnego przerywania biegu terminu przedawnienia,**

² Por. wyrok TK z dnia 8 października 2013 r. (sygn. akt SK 40/12).

³ Por. np. wyroki NSA z dnia 23 kwietnia 2024 r. (sygn. akt III FSK 291/22), z dnia 26 marca 2024 r. (sygn. akt III FSK 4691/21), z dnia 2 lutego 2024 r. (sygn. akt III FSK 612/22), z dnia 8 lutego 2023 r. (sygn. akt III FSK 1594/21).

⁴ Por. wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r. (sygn. akt P 26/10).

skutkującego rozpoczęciem się tego terminu za każdym razem na nowo. W konsekwencji może dojść do sytuacji, w której podatnicy nie będą w stanie określić ostatecznego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zważywszy, że konstrukcja przerwania biegu przedawnienia wskutek dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego zależy w dużej mierze od aktywności organów, na podstawie dotychczasowych praktyk nie można wykluczyć ryzyka jej instrumentalnego stosowania. Dodatkowo zauważyć należy, że całkowicie zrezygnowano z unormowania ograniczającego egzekwowanie zobowiązania podatkowego tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

Reasumując, **w praktyce może okazać się, że proponowane rozwiązanie legislacyjne nie zabezpieczy w sposób należyty praw podatników.** Z punktu widzenia obywateli istotne jest, aby przy określaniu zasad funkcjonowania instytucji przedawniania zobowiązań podatkowych ustawodawca zapewnił odpowiednie mechanizmy gwarancyjne, wynikające z konieczności respektowania zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji RP). Podatnikowi wprawdzie nie przysługuje konstytucyjne prawo do przedawnienia, jednak ma on prawo oczekiwać, że upływ terminu przedawnienia spowoduje wygaśnięcie ewentualnych nieuregulowanych zobowiązań podatkowych. Przerwanie biegu terminu przedawnienia powoduje bardziej dotkliwe skutki dla podatnika niż jego zawieszenie, a tym samym ma istotny wpływ na ukształtowanie jego sytuacji prawno-podatkowej. Natomiast podatnik ma prawo oczekiwać, że długość terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie precyzyjnie określona i nie będzie bez żadnych ograniczeń instrumentalnie wydłużana przez państwo przez możliwość jego cyklicznego przerywania, a on sam nie będzie tkwił w stanie niepewności co do swojej sytuacji przez bliżej nieokreślony czas⁵.

Dodatkowo **istotne wątpliwości budzi projektowany przepis przejściowy⁶,** który zakłada, że do zabezpieczonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym zobowiązań podatkowych, w stosunku do których przed tym dniem nie upłynął termin przedawnienia, zastosowanie będzie miał nowy przepis art. 70 § 4a i 4b Ordynacji podatkowej, z tym że bieg terminu przedawnienia tych zobowiązań uległby przerwaniu z dniem wejścia w życie ustawy. Regulacja, o której mowa, prowadzi do tego, że do spraw, w których dotychczas znajdował zastosowanie niekonstytucyjny art. 70 § 8 Ordynacji

⁵ Por. np. wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11).

⁶ Art. 16 projektu – przepisy przejściowe odnośnie do zmian w zakresie przedawnienia.

podatkowej, z dniem wejścia w życie projektowanych przepisów dojdzie do przerwy biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Takie rozwiązanie budzi zastrzeżenia, gdyż powoduje reaktywowanie biegu terminu przedawnienia co do zobowiązań podatkowych, które w obecnie obowiązującym stanie prawnym ustawodawca w sposób nieuprawniony uznaje za nieprzedawnialne. Innymi słowy, **projektowana regulacja intertemporalna zakłada swoiste przekształcenie niekonstytucyjnego stanu nieprzedawnialności zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym w instytucję przerwy biegu terminu przedawnienia, co należy postrzegać jako naruszenie poczucia bezpieczeństwa podatnika.**

2. *Ograniczenie przesłanki zawieszającej bieg terminu przedawnienia do przypadków wszczęcia postępowania wyłącznie w sprawie o enumeratywnie wymienione najpoważniejsze przestępstwa skarbowe⁷.*

Zawężenie zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, o którym mowa w art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 62 § 2, art. 63 § 1–5, art. 63a § 1, art. 65 § 1, art. 73a § 1, art. 75a § 1 i 2, art. 76 § 1, art. 76a § 1, art. 76b § 1, art. 77 § 1 lub art. 78 § 1 k.k.s.⁸, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, nie realizuje postulatów Rzecznika Praw Obywatelskich zgłaszanych od 2014 r.

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w obecnym brzmieniu budzi zasadnicze wątpliwości konstytucyjne. Znalazły one odzwierciedlenie przede wszystkim we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego (sygn. akt K 31/14), ale także w kolejnych przystąpieniach Rzecznika do skarg konstytucyjnych podatników dotyczących tego zagadnienia, m. in. sygn. akt SK 67/23, SK 4/22. Sprawy te pozostają wciąż nierozstrzygnięte przez TK.

Sytuację podatników poprawiła uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. akt I FPS 1/21). NSA 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

⁷ Art. 1 pkt 12 lit. c i d tiret pierwsze oraz pkt 13 projektu, projektowany art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 oraz art. 70c Ordynacji podatkowej.

⁸ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 628 ze zm., dalej: „k.k.s.”).

samym dopuszczono kontrolę sądową wszczynania przez organy podatkowe postępowań karnych skarbowych w celu zapobiegania przedawnianiu zobowiązań podatkowych.

W uzasadnieniu 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.) lub istnienia negatywnych przesłanek procesowych, wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k.⁹, 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 przedawnienia zobowiązania podatkowego, może świadczyć również brak realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania.

Powyższa uchwała NSA do pewnego stopnia ograniczyła zjawisko instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych, niemniej jednak całkowicie go nie wyeliminowała. Analiza 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.

Przypomnieć raz jeszcze należy, że wnioskiem do TK z dnia 22 października 2014 r., w sprawie o sygn. akt K 31/14, Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł m. in. o stwierdzenie niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, 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.

Zaakcentować należy, że **przedstawienie zarzutów wymaga zdecydowanie**

⁹ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 46 ze zm., dalej: „k.p.k.”).

silniejszej podstawy dowodowej, niż to ma miejsce w sytuacji wszczęcia postępowania karnego skarbowego w fazie *in rem*, stąd też postulować należy, żeby zmiana w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej objęła także fragment „wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe”, który winień brzmieć „wszczęcia postępowania przeciwko osobie o przestępstwo skarbowe”.

Takie brzmienie byłoby zgodne z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Wszak 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 podatkowej¹⁰. Nieuwzględnienie tego zróżnicowania godzić będzie w konstytucyjną zasadę równości. Niedopuszczalne zróżnicowanie jest jeszcze bardziej rażące 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 wyroku uniewinniającym od popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego.

Dodanie do art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej przesłanki „wszczęcia postępowania przeciwko osobie o przestępstwo skarbowe” nie tylko wzmocniłoby standard dowodowy wymagany dla zastosowania zawieszenia biegu zobowiązania podatkowego, ale przede wszystkim umożliwiłoby aktywną rolę podatnika w postępowaniu karnym skarbowym. Zaznaczyć należy, że procesowa instytucja przedstawienia zarzutów odgrywa szczególnie ważną rolę w stadium postępowania przygotowawczego. Rozpoczyna ona drugą fazę śledztwa lub dochodzenia, fazę *in personam*, inicjując postępowanie przeciwko określonej osobie. Osoba ta zostaje pociągnięta do odpowiedzialności karnej i staje się podejrzanym, a więc stroną postępowania przygotowawczego¹¹. Przedstawienie zarzutów stwarza nową sytuację procesową w postępowaniu przygotowawczym, gdyż istotnie modyfikuje prawa i obowiązki organu prowadzącego postępowanie oraz wszystkich jego uczestników (skutki procesowe), a także z faktem tym wiążą się istotne konsekwencje przewidziane w innych gałęziach prawa oraz społeczne¹².

¹⁰ Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2010 roku, sygn. akt III SA/Wa 1303/09; zob. też wyrok NSA z dnia 24 listopada 2016 r., II FSK 1488/15.

¹¹ Zob. P. Wiliński, *Polski proces karny*, Warszawa 2020, s. 462.

¹² Zob. Kodeks postępowania karnego. Komentarz, Tom III, (red.) R.A. Stefański, S. Zabłocki, Warszawa 2021, s. 215-216; wyrok SN z 29.03.2023 r., IV KK 557/22.

Zaznaczyć także należy, że zgodnie z orzecznictwem sądowym art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej znajduje 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 swojej rzeczywistej funkcji. **Proponowana zmiana art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie usunie wad tego przepisu.**

Należy przyznać, że podatnikowi nie przysługuje konstytucyjne prawo do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Niemniej jednak z uwagi na treść przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących instytucji przedawnienia podatnik ma prawo oczekiwać, że upływ terminu przedawnienia doprowadzi do ustabilizowania jego sytuacji prawnej i spowoduje wygaśnięcie ewentualnych nieuregulowanych zobowiązań podatkowych. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia wydłuża ten termin o okres zawieszenia, a tym samym istotnie zmienia sytuację 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 nie tkwił w owym stanie niepewności przez czas bliżej nieokreślony¹³.

Ponadto w sytuacji, gdy postępowanie karne, które było przyczyną zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, samo zostaje zawieszone, powstaje swoista pętla niekończących się postępowań: zarówno karnego skarbowego, jak i administracyjnego. Może to narażać na szwank interesy majątkowe podatnika i jego plany gospodarcze¹⁴.

Podatnik, przed zapadnięciem uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21), nie miał narzędzi do kształtowania swojej sytuacji prawnej w zakresie konsekwencji art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Obecnie może zarówno w odwołaniu do organu II instancji, w skardze do wojewódzkiego sądu administracyjnego, jak i w skardze kasacyjnej do NSA podnosić argumenty na rzecz stwierdzenia, że postępowanie karne skarbowe w sprawie jego zobowiązania

¹³ Wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11.

¹⁴ Por. B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, ZNSA 2011/1, s. 11-18.

podatkowego zostało wszczęte w sposób instrumentalny, a tym samym w jego sprawie nie powinien znaleźć zastosowania art. 70 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej.

Dodatkowo wskazać należy, że w wydanym niedawno orzeczeniu w składzie siedmiu sędziów z dnia 14 kwietnia 2025 r. (sygn. akt I FSK 1078/24) NSA stanął na stanowisku, że zakończenie postępowania karnego skarbowego jego prawomocnym umorzeniem może w pewnych przypadkach prowadzić do bezskuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Odwołując się do wspomnianej uchwały z dnia 24 maja 2021 r. (sygn. akt I FPS 1/21), NSA przypomniał, że ocena, czy nie doszło do instrumentalnego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego poprzez sztuczne wykorzystanie instytucji wszczęcia postępowania karnego skarbowego, mieści się w zakresie sądowej kontroli legalności decyzji. Zdaniem NSA sam fakt umorzenia postępowania karnego skarbowego nie jest automatycznie przesłanką do stwierdzenia, że doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sposób instrumentalny. Niemniej jednak okoliczność tę należy brać pod uwagę przy ocenie całokształtu przesłanek mogących świadczyć o instrumentalnym wszczęciu postępowania karnego skarbowego.

Jeśli zatem do przedłużenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego dochodzi w sytuacji, gdy postępowanie, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zostało wszczęte co do czynu (*in rem*), a nie do osoby (*in personam*), podatnik nie może aktywnie w takim postępowaniu dowodzić, iż czyn będący przedmiotem zarzutów nie nosi znamion przedmiotowych czynu zabronionego, a więc wskazywać, że czyn ten nie był sprzeczny z materialnymi ustawami podatkowymi. Gdy okoliczność ta zostanie ustalona dopiero w toku przeprowadzonego postępowania karnego skarbowego, a więc zostanie ustalone, że zachowanie podatnika było legalne, to i tak dochodzi do ziszczenia się przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

W związku z tym należy podkreślić, że państwo nie powinno 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.

Zarówno obecna, jak i proponowana treść art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, będą miały z omawianej perspektywy ten sam skutek w postaci zróżnicowania sytuacji prawnej podatników pod względem długości biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wobec których wszczęto i wobec których nie wszczęto takich postępowań karnych skarbowych. Stan taki,

w którym podatnik dodatkowo nie jest stroną postępowania karnego skarbowego, którego wszczęcie wywołuje skutki w jego sytuacji prawnej, nie jest do pogodzenia z zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzącą się z art. 2 Konstytucji.

Z tej perspektywy kluczowe jest, 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 ustawy podatkowe, a więc podatników, którzy swoim zachowaniem nie zrealizowali znamion przedmiotowych żadnego z typów czynów zabronionych opisanych k.k.s., 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 podatnik nie zrealizował znamion czynu zabronionego, a więc w chwili wszczęcia postępowania ta czynność procesowa była oczywiście niesłuszna, podatnik nie powinien ponosić 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, **postulat uzupełnienia projektu o dodanie do art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej przesłanki „wszczęcia postępowania przeciwko osobie o przestępstwo skarbowe”** koreluje ze stanowiskiem przedstawionym we wniosku RPO do Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 października 2014 roku w sprawie o sygn. akt K 31/14, aby zasadą było, że zawieszenie biegu nie następuje, jeżeli wszczęto jedynie postępowanie w sprawie, o którym podatnik nie musi być nawet zawiadomiony i które nie musi się przekształcić w

postępowanie, gdzie zarzuty zostaną przedstawione konkretnej osobie¹⁵. Takie stanowisko RPO przedstawił również 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 karnego skarbowego 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”¹⁶. **Stąd też postulować należy, żeby zmiana w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej objęła także fragment „wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe”, który powinien brzmieć „wszczęcia postępowania przeciwko osobie o przestępstwo skarbowe”.**

Jednocześnie podkreślić należy, że w ustnym uzasadnieniu do postanowienia sygnalizacyjnego z dnia 14 kwietnia 2025 r. (sygn. akt I FSK 1078/24), wydanego w składzie siedmiu sędziów, NSA wprost przyznał, że problematyka wszczynania postępowań karnych skarbowych w kontekście zawieszenia biegu terminu przedawnienia jest źródłem nieustającego konfliktu między podatnikami a organami.

¹⁵ L. Etel, *Komentarz do art. 70 w: Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX 2019, podtytuł nr 7; Szerzej A. Chorażewska, 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. Daszczuk, *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.

¹⁶ A. Chorażewska, L. Wilk, *Przedawnienie karalności przestępstw skarbowych oraz zobowiązań podatkowych*, Prok. i Pr. 2016/2, s. 142, 151-152.

NSA uznał w związku z tym za zasadne poinformowanie Ministra Finansów o stwierdzonych naruszeniach polegających na instrumentalnym wszczynaniu postępowań karnych skarbowych, których jedynym motywem jest niedopuszczenie do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zdaniem NSA takie praktyki pozostają w sprzeczności z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji. Ponadto NSA podkreślił, że instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego nie może być iluzoryczna i wymaga przeprowadzenia stosownych i przemyślanych zmian legislacyjnych. **Realizacja ww. wytycznych przedstawionych przez skład siedmiu sędziów NSA w postanowieniu sygnalizacyjnym powinna w pełni znaleźć odzwierciedlenie w toku prac legislacyjnych nad opiniowanym projektem.**

3. *Zmiana sposobu liczenia terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych¹⁷.*

W aktualnym stanie prawnym art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej stanowi, że zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym zakresie.

Przepis ten został wprowadzony w związku z koniecznością wykonania dwóch wyroków TK dotyczących opodatkowania tego rodzaju przychodów¹⁸. Trybunał podkreślał, że obowiązkiem ustawodawcy jest zapewnienie realizacji zasady powszechności opodatkowania, w tym zwalczanie procederu nieujawniania przychodów lub zaniżania ich wysokości. Niemniej jednak przepisy prawne kształtujące instytucję podatku od dochodów nieujawnionych nie mogą pozwalać organom podatkowym na podejmowanie w istotnym stopniu arbitralnych decyzji wobec podatników, uniemożliwiając stabilizację ich sytuacji prawnej. Zdaniem Trybunału ustawodawca, regulując model instytucji podatku od dochodów nieujawnionych, powinien mieć na uwadze w szczególności potrzebę respektowania

¹⁷ Art. 1 pkt 11 projektu, zmiana w art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej.

¹⁸ Por wyroki TK z dnia 29 lipca 2014 r. (sygn. akt P 49/13) oraz z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09).

instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, powstałych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych na zasadach ogólnych¹⁹.

Tymczasem projektowana zmiana zakłada, że termin przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych będzie liczony od końca roku kalendarzowego, ale następującego po roku kalendarzowym, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym zakresie. W praktyce oznacza więc wydłużenie organom podatkowym o rok okresu, w którym możliwe jest doręczenie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. **Zmiana ta prowadzi do modyfikacji długości podstawowego terminu przedawnienia i zmierza do zabezpieczenia interesu Skarbu Państwa.** Ustawodawca uzasadnia ją odwołując się do doświadczeń organów podatkowych, które pokazują, że w tego rodzaju sprawach obecnie obowiązujący sposób liczenia terminu przedawnienia jest za krótki.

Wprawdzie w orzecznictwie TK wskazywano, że nie ma konstytucyjnych przeszkód, aby ustawodawca modyfikował zasady przedawniania, a nawet wydłużał pierwotnie ustalone terminy²⁰, niemniej jednak **powinno pojawić się pytanie o to, czy takie rozwiązanie spełnia wymogi konstytucyjnej zasady proporcjonalności, określonej w art. 2 Konstytucji.** Zasada ta kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu legislacyjnego i środka użytego do jego osiągnięcia²¹. Ustawodawca stanowiący przepisy prawa podatkowego, jeżeli nie chce narazić się na zarzuty naruszenia właściwej proporcji (art. 2 Konstytucji) pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych, a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji), powinien spośród możliwych środków oddziaływania wybrać środki skuteczne dla osiągnięcia celów założonych, a zarazem najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu. W tym kontekście podkreślić należy, że **zakreślenie nowego wydłużonego o rok terminu przedawnienia w tym przypadku bez wątplenia będzie skutkowało koniecznością przechowywania przez podatników**

¹⁹ Tak też w wyroku TK z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09).

²⁰ Por. wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r. (sygn. akt P 26/10).

²¹ Por. wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 13/15).

dokumentów i zabezpieczania dowodów przez wydłużony okres przedawnienia²², zwłaszcza że ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych i przychodów (dochodów) nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku spoczywa na podatniku²³.

Dodać należy, że **wydłużone okresy przedawnienia w prawie podatkowym nie korelują pozytywnie ze sprawnością podejmowania działań zmierzających do wyegzekwowania należnych państwu podatków, na co wskazywał sam Trybunał Konstytucyjny²⁴.** Przedawnienie zobowiązań podatkowych powinno działać dyscyplinująco na wierzyciela publicznego, zmuszając go do egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych²⁵. Okoliczności te należy mieć na uwadze w szczególności w sytuacji, gdy ustawodawca zmierza do zmiany podstawowego terminu przedawnienia na niekorzyść podatników.

4. Wprowadzenie możliwości wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze skorygowaniem deklaracji w niedługim okresie przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego²⁶.

Projektowana zmiana zakłada wydłużenie 5-letniego terminu przedawnienia o 12 miesięcy, jeżeli podatnik skoryguje deklarację, w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, z którym wiąże się: zmniejszenie wysokości podatku, wykazanie lub zwiększenie wysokości zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych, wykazanie lub zwiększenie wysokości straty. Zasada ta znajdzie zastosowanie w przypadku każdego kolejnego skorygowania przez podatnika deklaracji po wydłużeniu ww. terminu.

W uzasadnieniu do opiniowanego projektu stwierdza się, że rozwiązanie przewidziane w art. 70f Ordynacji podatkowej jest całkowicie nową instytucją wydłużenia terminu przedawnienia, odrębną od obowiązujących do tej pory zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia. Jednocześnie wprost wskazuje się, że w wydłużonym

²² Art. 86 § 1 Ordynacji podatkowej.

²³ Art. 25g ust 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 163, dalej: „ustawa o PIT”).

²⁴ Por. wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09).

²⁵ Por. wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11).

²⁶ Art. 1 pkt 14 projektu, projektowany art. 70f Ordynacji podatkowej.

okresie będą mogły mieć zastosowanie przesłanki zawieszające lub przerywające bieg, wskazane w przepisach Ordynacji podatkowej.

Jest to kolejna zmiana zmierzająca do prolongowania biegu terminu przedawnienia na korzyść organów podatkowych. Istotne wątpliwości wzbudza możliwość ustalania nowego terminu przedawnienia (wydłużonego już o 12 miesięcy) w związku ze składaniem ponownej korekty przez podatnika. Skutek bowiem jest taki, że w sytuacji gdy podatnik złoży każdą kolejną korektę w trakcie „dodatkowego” roku przedawnienia, termin ten ponownie się wydłuży. Biorąc pod uwagę bardzo szeroki katalog przesłanek powodujących zawieszenie podstawowego biegu terminu przedawnienia, jak i jego przerwanie, które w tym przypadku bezwzględnie będą mogły znaleźć zastosowanie, **w sytuacji gdy ustawodawca decyduje się na modyfikację długości terminu przedawnienia dopuszczającą możliwość jego Nielimitowanego wydłużenia, istnieje realne zagrożenie, że wprowadzana konstrukcja uczyni z przedawnienia instytucję pozorną.**

W tym kontekście należy podkreślić, że ustawodawca nie może tworzyć przepisów, które będą skutkować fikcyjnością instytucji przedawnienia. Zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, aby prawodawca powstrzymał się od stanowienia rozwiązań prawnych, które mają w istocie charakter pozorny. Ustanowienie przedawnienia powinno umożliwiać stabilizację sytuacji prawnej jednostki, a tym samym stabilizację stosunków społecznych, które są wartościami warunkującymi prawidłowe funkcjonowanie jednostek oraz poprawne kształtowanie ich relacji z państwem, co ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, ingerującym w sferę konstytucyjnych praw majątkowych²⁷.

5. *Usunięcie regulacji gwarantującej, że karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności*²⁸.

Konsekwencją upływu przedawnienia karalności jest jej ustanie. Ustanie karalności przestępstwa skarbowego skutkuje zaniechaniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe albo – w razie jego wszczęcia – umorzeniem ze względu na negatywną przesłankę procesową z art. 17 § 1 pkt 6 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.²⁹ Jak wskazuje się w literaturze, **art. 44 § 2 k.k.s., który ma zostać usunięty,**

²⁷ Por. wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09).

²⁸ Art. 7 pkt 2-3 i 5 projektu, zmiany art. 44 § 2, § 3-5, art. 51 § 1 i art. 116a k.k.s.

²⁹ G. Łabuda [w:] P. Kardas, T. Razowski, G. Łabuda, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III*, Warszawa 2017, art. 44, teza nr 3.

przewiduje szczególny termin przedawnienia karalności, który obejmuje przestępstwa skarbowe polegające na uszczupleniu lub na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Ustanie karalności następuje wówczas także wtedy, gdy nastąpiło przedawnienie należności publicznoprawnej (np. art. 54 § 1–2, art. 55 § 1–2, art. 56 § 1–2 k.k.s.)³⁰. Wskazane w art. 44 § 2 k.k.s. przedawnienie należności publicznoprawnej obejmuje zarówno sytuacje skutkujące – wobec upływu terminu – zakazem wydania decyzji administracyjnej (określającej lub ustalającej daninę), jak również sytuacje, gdy decyzja wydana została, jednak doszło do ustania okresu, w którym wierzyciel miał prawo prowadzić egzekucję (przedawnienie wykonania)³¹. Zagadnienie wzajemnego oddziaływania terminów przedawnienia należności publicznoprawnej na terminy przedawnienia karalności przestępstw karnoskarbowych, jeśli polegają one na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, w tym w szczególności konsekwencji zawieszenia terminów biegu przedawnienia w obu postępowaniach, było przedmiotem wypowiedzi Sądu Najwyższego³². W orzecnictwie SN podkreśla się, że w przypadku przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej zgodnie z art. 44 § 2 k.k.s. przedawnienie karalności następuje także wówczas, gdy doszło do przedawnienia tej należności. Przepis ten należy rozumieć w ten sposób, że wprowadza on preferencyjny termin przedawnienia, który prowadzi do skrócenia podstawowych terminów wskazanych w art. 44 § 1 i 5 k.k.s. Zgodnie z tym przepisem przedawnienie następuje wówczas, gdy przed upływem określonych ogólnie terminów przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego dojdzie do przedawnienia samej należności publicznoprawnej. Wynika to wprost z jednoznacznej wykładni art. 44 § 2 k.k.s. i reguły zgodnie z którą przedawnienie następuje "także wówczas", a zatem niezależnie od ogólnych terminów przedawnienia karalności. Tym samym, skoro chodzi o wskazanie terminów z wystąpieniem których dochodzi do przedawnienia, to zwrot "także wówczas" oznacza wskazanie innego, dodatkowego terminu nastąpienia tego samego skutku. W sposób oczywisty zatem możliwe jest w ten sposób wskazanie szczególnego, tj. krótszego okresu, z upływem którego do przedawnienia karalności tych wskazanych konkretnie przestępstw dochodzi³³.

³⁰ Jw., teza nr 7.

³¹ Jw., teza nr 7.

³² Wyrok SN z 11.04.2018 r., II KK 403/17.

³³ Wyrok SN z 20.06.2024 r., IV KK 515/23; wyrok SN z 6.05.2021 r., III KK 349/20.

W ocenie Sądu Najwyższego przedawnienie zobowiązania podatkowego może co najwyżej skrócić okres przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego, który określony został w przepisach art. 44 k.k.s., ale nie może tego okresu wydłużyć. Gdyby więc - przykładowo - okres przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego wynosił 20 lat, a przedawnienie zobowiązania podatkowego nastąpiłoby po 8 latach, to do przedawnienia karalności tego przestępstwa, zgodnie z art. 44 § 2 k.k.s., doszłoby po 8 latach. Gdyby natomiast w opisanej powyżej sytuacji do przedawnienia zobowiązania podatkowego miało dojść dopiero po 23 latach od czasu popełnienia przestępstwa skarbowego, a to z uwagi na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczętym postępowaniem w sprawie o przestępstwo skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej), to do przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego doszłoby po latach 20, wobec upływu terminów z art. 44 k.k.s.³⁴

Konsekwencją usunięcia art. 44 § 2 k.k.s. będzie możliwość wszczęcia postępowania karnego skarbowego w przypadku czynów zabronionych polegających narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej po przedawnieniu należności publicznoprawnej, co skutkować będzie zakazem wydania decyzji administracyjnej w przedmiocie wysokości zobowiązania podatkowego. Kwestia ta łączy się silnie z problemem dotyczącym zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego. Zgodnie z nią sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu. Wyjątek od tej zasady zawiera art. 8 § 2 k.p.k., stanowiący o wiążącym dla sądu karnego prawomocnym rozstrzygnięciu kształtującym prawo lub stosunek prawny. Na gruncie właśnie tego wyjątku wypadałoby rozważyć, czy obejmuje on także decyzje podatkowe³⁵. Jak wynika z orzecznictwa sądowego, zasadą jest samodzielność jurysdykcyjna sądu orzekającego w kwestii odpowiedzialności karnej. Sąd taki ma prawo do własnych, także odmiennych niż poczynione przez inny organ, ustaleń i ocen. Kontrola ich prawidłowości może następować tylko w drodze rozpoznania apelacji lub kasacji. Związanie sądu orzekającego o odpowiedzialności karnej wcześniejszymi ustaleniami i decyzją organu podatkowego czyniłoby orzeczenie sądu jedynie potwierdzającym w stosunku do decyzji i ograniczały li tylko do wymiaru kary. Ustawodawca nie przyjął takiego modelu odpowiedzialności karnej skarbowej. Zauważyć trzeba, że art. 8 § 2 k.p.k. nadaje moc wiążącą jedynie prawomocnym

³⁴ Wyrok SN z 5.09.2024 r., IV KK 57/24.

³⁵ D. Strzelec, *Samodzielność jurysdykcyjna sądów karnych w sprawach podatkowych*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2025, nr 3, s. 5.

rozstrzygnięciom sądowym i to takim, które kształtują prawo lub stosunek prawny. Nie są zatem wiążące decyzje innych organów, w szczególności decyzje administracyjne. W ocenie Sądu Najwyższego nie można zatem obejmować dyspozycją art. 8 § 2 k.p.k. decyzji organów skarbowych, których prawidłowość objęta jest kontrolą sądów administracyjnych. Dotyczy to niewątpliwie decyzji o charakterze deklaratywnym³⁶. W literaturze wskazuje się, że „również taki pogląd zachowa aktualność w odniesieniu do konstytucyjnych decyzji wydawanych przez organy podatkowe już choćby – lecz nie wyłącznie z tego powodu – z uwagi na wykładnię językową przepisu. Oznacza to, że sąd karny jest legitymowany do tego, aby samodzielnie badać kwestię istnienia zobowiązania podatkowego oraz wysokość podatku określonego decyzją (...) rezultat sprawy karnej skarbowej nie jest determinowany sposobem zakończenia sprawy podatkowej w tym sensie, że decyzja podatkowa nie wiąże sądu karnego orzekającego o zasadności oskarżenia o przestępstwo skarbowe”³⁷. Nadmienić należy, że „brak wymiarowej decyzji podatkowej nie może być natomiast traktowany jako negatywna przesłanka dopuszczalności procesu. Co prawda decyzja podatkowa pełni bardzo istotną funkcję w procesie karnym, lecz nie jest w nim *de lege lata* wiążącym prejudykatem, ale dowodem takim jak inne”³⁸.

Zauważyć jednak należy, że usunięcie art. 44 § 2 k.k.s. w sytuacji braku wszczęcia postępowania karnego skarbowego przed tym jak przedawnieniu ulegnie zobowiązanie podatkowe będzie rodzić po stronie podatnika swoistą pułapkę, gdyż zgodnie z art. 86 § 1 Ordynacji podatkowej podatnicy obowiązani do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowują księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej. Prowadzenie obrony w sprawie karnej skarbowej w sytuacji, gdy podatnik nie dysponuje już niezbędną ku temu dokumentacją, będzie znacznie utrudnione lub nawet niemożliwe. Propozycję usunięcia art. 44 § 2 k.k.s. ocenić należy zatem negatywnie.

³⁶ Postanowienie SN z 26.05.2020 r., V KK 26/20; tak również: wyrok SA w Szczecinie z 11.03.2021 r., II AKa 153/20; wyrok SA w Katowicach z 26.10.2018 r., II AKa 231/18; wyrok SA w Szczecinie z 24.07.2018 r., II AKa 50/18; wyrok SA w Lublinie z 12.09.2017 r., II AKa 178/17; wyrok SA w Warszawie z 11.08.2017 r., II AKa 210/17; wyrok SA we Wrocławiu z 28.01.2016 r., II AKa 341/15; wyrok SN z 29.10.2015 r., IV KK 187/15.

³⁷ D. Strzelec, *Samodzielność jurysdykcyjna sądów karnych w sprawach podatkowych*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2025, nr 3, s. 6-7.

³⁸ Jw., s. 7.

6. *Zapewnienie Rzecznikowi Praw Obywatelskich dostępu do akt podatkowych, w tym akt zawierających informacje pochodzące z instytucji finansowych*³⁹.

Problem ograniczonego dostępu do akt stanowiących tajemnicę skarbową na etapie postępowania przed organami podatkowymi wielokrotnie był sygnalizowany resortowi finansów przez RPO⁴⁰. W obecnie obowiązującym brzmieniu art. 297 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej przewiduje, że udostępnienie akt Rzecznikowi Praw Obywatelskich możliwe jest wyłącznie w związku z jego udziałem w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Tym samym w praktyce zdarzały się przypadki, gdy organy podatkowe odmawiały Rzecznikowi wglądu do akt administracyjnych spraw obywateli. Regulacja ta ograniczała możliwość dokonania wszechstronnej analizy sprawy w przypadku podatników zwracających się do Biura z wnioskiem o podjęcie interwencji procesowej (jeszcze przed etapem postępowania przed sądem administracyjnym).

Proponowaną w projekcie zmianę, polegającą na tym, że akta podatkowe zawierające informacje pochodzące z instytucji finansowych, będą udostępniane Rzecznikowi Praw Obywatelskich w szerszym zakresie, niezbędnym do realizacji zadań ustawowych, oceniam pozytywnie.

7. *Wprowadzenie możliwości umorzenia podatku przed terminem jego płatności*⁴¹.

Za niezwykle potrzebną uznaję zmianę polegającą na tym, że wprowadzono możliwość umorzenia podatku przed upływem terminu jego płatności, tj. zanim przekształci się w zaległość podatkową. W skargach kierowanych do Biura RPO niejednokrotnie zgłaszano problem braku możliwości wcześniejszego ubiegania się o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego. W praktyce zdarzały się sytuacje, w których obywatele jeszcze przed upływem terminu płatności podatku zwracali się do organu z wnioskiem umorzeniowym. Wówczas dochodziło do odmowy wszczęcia postępowania w sprawie umorzenia zaległości podatkowej. Następnie obywatele w obawie przed koniecznością regulowania odsetek, dokonywali zapłaty podatku, a następnie ponownie składali wniosek o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania. W takiej sytuacji organy uznawały, że udzielenie ulgi podatkowej polegającej na

³⁹ Art. 1 pkt 58 lit. a projektu, zmiana art. 297 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej.

⁴⁰ Wystąpienia generalne RPO z dnia 29 stycznia 2024 r. (V.511.128.2020), z dnia 20 czerwca 2022 r. (nr V.511.659.2022) oraz z dnia 4 marca 2019 r. (nr V.511.129.2019).

⁴¹ Art. 1 pkt 6 i 10 projektu, zmiana w art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej oraz zmiana dostosowawcza w art. 59 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej.

umorzeniu również jest niemożliwe, ponieważ wniosek musi dotyczyć wyłącznie istniejącej zaległości podatkowej.

W tym kontekście pragnę zasygnalizować **istotny problem umarzania przez organy podatkowe jako bezprzedmiotowych postępowań zainicjowanych przez podatników o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, w sytuacji gdy już po wszczęciu postępowania ulgowego nastąpi zdarzenie takie jak np. uiszczenie zaległości podatkowej lub jej wyegzekwowanie.** Sądy administracyjne stoją na stanowisku, zgodnie z którym zapłata podatku dokonana po wszczęciu postępowania w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej (szerzej po wszczęciu postępowania tzw. ulgowego) nie czyni tegoż postępowania bezprzedmiotowym, w związku z czym nie daje ona podstaw do jego umorzenia na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej⁴². Nie można mówić o bezprzedmiotowości postępowania z wniosku podatnika domagającego się umorzenia zaległości podatkowych wraz z odsetkami, w sytuacji kiedy zaległość przestała istnieć tylko z tej przyczyny, że została wyegzekwowana od podatnika na drodze postępowania egzekucyjnego, bądź została uiszczona przez podatnika⁴³.

Mimo tego, jak ukazuje praktyka i sprawy indywidualne prowadzone w Biurze RPO⁴⁴, organy stoją na stanowisku, zgodnie z którym jeżeli po złożeniu wniosku o umorzenie wygaśnie zaległość podatnika (np. w drodze zapłaty), nie jest już możliwe zastosowanie ulgi. Tak też organy podatkowe orzekły w sprawie mężczyzny - ofiary wypadku komunikacyjnego, który 10 lat temu, jako 8-letnie dziecko z winy pijanego kierowcy stracił rodziców i brata, a sam stał się osobą z niepełnosprawnością. Zaległość podatkowa objęta wnioskiem o udzielenie ulgi podatkowej powstała na skutek otrzymania odsetek ustawowych za opóźnienie należnych od nieterminowej wypłaty odszkodowania zasądzonego na podstawie wyroku sądu cywilnego. Przypomnieć należy, że po zmianie legislacyjnej dokonanej w ramach tzw. Polskiego Ładu, ustawodawca doprecyzował, że zwolnienie podatkowe obejmuje nie tylko należność główną, ale także odsetki z tytułu nieterminowej wypłaty należności⁴⁵. Przy czym, nowelizacja nie objęła osób, które otrzymały odsetki od zasądzonych odszkodowań /zadośćuczynień przed dniem 1 stycznia 2021 r.,

⁴² Por. np. wyrok NSA z dnia 9 października 2006 r. (sygn. I FSK 1/06).

⁴³ Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 1997 r. (sygn. I SA/Gd 514/96).

⁴⁴ Szczegóły sprawy indywidualnej pod linkiem: <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-utrata-bliskich-odszkodowanie-odestki-opodatkovanie-wsa-skarga>.

⁴⁵ Art. 21 ust. 1 pkt 95b ustawy o PIT.

tak jak w sprawie, o której była mowa wyżej⁴⁶. Stąd też konieczne stało się wystąpienie z wnioskiem umorzeniowym, który został rozpoznany negatywnie. Dopiero po tym, jak w wyniku moich interwencji procesowych sprawa trafiła do NSA, organy zostały zobowiązane do jej ponownego rozpoznania. Postępowanie zostało jednak finalnie umorzone, właśnie z uwagi na stwierdzenie jego bezprzedmiotowości na skutek wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w całości poprzez zapłatę i zaliczenie nadpłaty (co nastąpiło już po złożeniu wniosku umorzeniowego). Aktualnie sprawa została ponownie skierowana przeze mnie do sądu administracyjnego i oczekuje na rozpoznanie⁴⁷.

W mojej ocenie wprowadzenie przez ustawodawcę dodatkowych zmian legislacyjnych wprost dopuszczających możliwość rozpoznania przez organy wniosku umorzeniowego podatnika po zaistnieniu takiego zdarzenia jak zapłata lub wyegzekwowanie zaległości byłoby pożądane i wyeliminowałoby konieczność prowadzenia długotrwałych sporów w tym obszarze.

* * *

Powyższe uwagi przedstawiam na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich⁴⁸, z uprzejmą prośbą o ich wzięcie pod uwagę w związku z toczącymi się pracami nad projektem ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw nr UD196.

Z poważaniem

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/

⁴⁶ Art. 70 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r. poz. 2105).

⁴⁷ Sygn. akt I SA/Sz 141/25.

⁴⁸ Ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1264 ze zm.).