



BSA.II.021.13.2026

Szanowny Pan
Dariusz Salamończyk
Zastępca Szefa Kancelarii Sejmu

Szanowny Panie Ministrze,

w odpowiedzi na pismo z dnia 4 marca 2026 r., znak: SPS-III.020.50.4.2026, mając na uwadze treść art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o Sądzie Najwyższym (tekst jednolity: Dz. U. z 2024 r. poz. 622), w świetle którego Sąd Najwyższy może opiniować projekty tylko takich ustaw i innych aktów normatywnych, na podstawie których orzekają i funkcjonują sądy, a także innych projektów ustaw w zakresie, w jakim mają one wpływ na sprawy należące do właściwości Sądu Najwyższego, w załączeniu uprzejmie przesyłam uwagi Sądu Najwyższego do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy – Kodeks karny skarbowy (druk nr 2288).

Z poważaniem,

dr hab. Małgorzata Manowska
/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

WYDZIAŁ OBSŁUGI PREZYDIUM SEJMU

L. dz. SPS-III.020.50.4.2026

Data wpływu 26. III. 26v.



BSA II.021.13.2026

Uwagi
do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa
oraz ustawy Kodeks karny skarbowy
(druk nr 2288)

I. Uwagi ogólne

1. Przedłożony do zaopiniowania projekt ustawy przewiduje wprowadzenie szeregu zmian do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U.2025 poz. 111 z późn. zm. cyt. dalej jako: „O.p.”) oraz zakłada nowelizację ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2025 r. poz. 633, cyt. dalej jako: k.k.s.).
2. Zgodnie z zamierzeniem projektodawcy przedstawiona do opiniowania ustawa ma na celu poprawę relacji między podatnikami i organami podatkowymi oraz zwiększenie efektywności działania organów podatkowych, poprzez wprowadzenie zmian w Ordynacji podatkowej w obszarze instytucji przedawnienia. Projekt ten zakłada również wprowadzenie zmian w Kodeksie karnym skarbowym mających na celu uniezależnienie terminu ustania karalności przestępstwa skarbowego od przedawnienia uszczuplonej należności publicznoprawnej (s. 1 uzasadnienia projektu).
3. Odnosząc się do treści opiniowanego projektu, już na wstępie należy zaznaczyć, że z uwagi na treść art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 8 grudnia 2017 r. o Sądzie Najwyższym (Dz.U. z 2024 r. poz. 622 t.j.) zakres uwag stanowiących treść opinii ogranicza się do materii prawa sądowego oraz aspektów legislacyjnotechnicznych (*por. K. Szczucki, Ustawa o Sądzie Najwyższym. Komentarz, WKP 2021, komentarz do art. 1, teza 17*).
4. W przedstawionym do opiniowania akcie prawnym najistotniejsze z punktu widzenia organów wymiaru sprawiedliwości są: w odniesieniu do Ordynacji podatkowej – proponowane zmiany treści regulacji zawartych w art. 70 § 6 pkt 1 oraz § 7 pkt. 1 O.p., a także uchylenie art. 70c O.p. i dodanie art. 70f O.p., a w odniesieniu do Kodeksu karnego skarbowego – dodanie § 1a do art. 15 k.k.s. oraz zmiany w treści art. 44 k.k.s.

II. Uwagi szczegółowe

1. Na aprobatę zasługują propozycje wprowadzenia zmian w treści **art. 70 O.p.** polegających między innymi na uchyleniu w § 6 punktu 1 (przewidującego, że 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) oraz w § 7 punktu 1 (stosownie do którego bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo

skarbowe lub wykroczenie skarbowe). W projekcie tym zasadnie przewiduje się również uchylenie art. 70c O.p. (bezpośrednio związanego z treścią regulacji zawartej w art. 70 § 6 pkt 1 O.p.), który to przepis zobowiązuje organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, do zawiadomienia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 i 1a, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

Przedłożona do opiniowania inicjatywa legislacyjna idzie w sukurs postulatowi wysuwanym w doktrynie, orzecznictwie i praktyce niemalże od momentu, w którym opiniowane regulacje zostały wprowadzone do porządku prawnego (zob. *D. Strzelec, Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe, WKP 2023, s. 148-192*; *E. Prejs, Zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe – rozważania nad konstytucyjnością obowiązującej regulacji, PP 2017/11/32-47*; *M. Wojtuń, Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnoskarbowego, Głosa 2017/2/104-116*; *P. Wilk, R. Seweryn, Przedawnienie w prawie karnym skarbowym – analiza konstytucyjności wybranych przepisów i aktualnych problemów w orzecznictwie, Prokuratura i Prawo 2019, nr 9 s. 73-74*; *J. Rudowski [w:] S. Babiarz i in., Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII, WKP 2024, komentarz do art. 70, teza 15*).

Krytykując to rozwiązanie w doktrynie najczęściej wskazuje się, że obecna „konstrukcja tego przepisu (tj. art. 70 § 6 pkt 1 O.p.) nie daje podatnikom wystarczających gwarancji chroniących przed instrumentalnym wykorzystywaniem go przez organy podatkowe” (tak: *M. Wojtuń, Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnoskarbowego, Głosa 2017/2/104-116*; zob. też *D. Strzelec D., Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe, WKP 2023, s. 148-192*). Nadto, kwestionując zasadność obowiązującej regulacji, zwraca się uwagę, że „wprowadzony przez ustawodawcę w Ordynacji podatkowej przepis dotyczący zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania karnego skarbowego czyni instytucję przedawnienia instytucją pozorną”. Co więcej, odnosząc się do treści tej regulacji słusznie podkreśla się, że „regulacja art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p. budzi sprzeciw również w zakresie, w jakim skutek w postaci zawieszenia biegu przedawnienia zostaje utrzymany, pomimo tego że podatnikowi, względnie podmiotowi zajmującemu się jego sprawami gospodarczymi, korzystającemu przecież z domniemania niewinności, nie udowodniono popełnienia czynu penalizowanego przez Kodeks karny lub Kodeks karny skarbowy, a w kontekście przedawnienia zobowiązania podatkowego jest traktowany tak samo jak podatnik, wobec którego zapadł prawomocny wyrok skazujący” (*E. Prejs, Zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe – rozważania nad konstytucyjnością obowiązującej regulacji, PP 2017/11/32-47*).

Dla pozytywnej oceny opiniowanej nowelizacji nie bez znaczenia jest również fakt, że postulat wyeliminowania tego unormowania z porządku prawnego wysuwany jest od 2014 r.

również przez Rzecznika Praw Obywatelskich. Wnioskiem z dnia 22 października 2014 r. RPO zainicjował postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym m.in. w sprawie stwierdzenia niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 O.p. z art. 2 Konstytucji. Zwrócić należy uwagę, że postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym nadal toczy się pod sygnaturą K 31/14.

W uzasadnieniu złożonego wniosku w ww. sprawie Rzecznik Praw Obywatelskich powołując się na stanowiska zajmowane przez przedstawicieli doktryny, sygnalizował, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. spowodował „wzmoczone zainteresowanie organów podatkowych postępowaniami karnymi skarbowymi z perspektywy zapobiegania przedawnieniu zobowiązań podatkowych. Jako że nominalnie, czym innym jest organ podatkowy (naczelnik urzędu skarbowego), czym innym finansowy organ postępowania przygotowawczego (urząd skarbowy), w praktyce zaś osobą kierującą oboma organami jest ta sama osoba (naczelnik), wskazany przepis stał się szybko poręcznym instrumentem wydłużenia możliwości egzekucji zobowiązań podatkowych, prowadzenia postępowań kontrolnych oraz postępowań podatkowych. Wystarczyło bowiem wydanie postanowienia o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa, a przedawnienie zobowiązania podatkowego ulegało zawieszeniu *de iure*. Na efekty takiej praktyki organów podatkowych nie trzeba było długo czekać. Wszędzie tam, gdzie zachodzi niebezpieczeństwo przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ wszczyna postępowanie przygotowawcze w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, powodując tym samym zawieszenie przedawnienia zobowiązania (tak G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, Prok. i Pr 2011, nr 3, s. 80)” (str. 2-3 wniosku). Uzasadniając zajęte stanowisko w dalszej kolejności Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócił także uwagę, że „analiza praktyki dokonana przez Rzecznika Praw Obywatelskich wskazuje na to, że art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji w zw. z art. 114a K.k.s. wykorzystywane są do wszczynania i następnie zawieszania postępowań karnoskarbowych w celu zawieszenia biegu przedawnienia. Konstrukcja art. 114 K.k.s. pozwala przy tym na dochodzenie również zobowiązań przedawnionych. W związku z tym jest ona nie do pogodzenia z zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzącą się z art. 2 Konstytucji” (str. 8 wniosku).

2. Jako wysoce dyskusyjną ocenić trzeba propozycję brzmienia przepisu intertemporalnego zawartego w projektowanym art. 4. Zgodnie z zamierzeniem projektodawcy przepisy zawarte w art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 O.p. oraz w art. 70c O.p., w brzmieniu dotychczasowym mają być stosowane do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie opiniowanej ustawy.

Proponowane rozwiązanie budzi wątpliwości z perspektywy opisanej wyżej krytyki wskazanych regulacji, która stanowiła przyczynę usuwania ich z porządku prawnego. Dokonując tego zabiegu legislacyjnego w konsekwencji przedłuża się funkcjonowanie mechanizmu, którego „praktyka stosowania (...) pozostaje w sprzeczności z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej” (postanowienie NSA z dnia 14 kwietnia 2025, I FSK 1078/24, ONSAiWSA 2025/4/53). Zwrócić należy bowiem uwagę, że proponowana konstrukcja przepisu intertemporalnego doprowadzi w praktyce do sytuacji, w której stosowanie przez organy podatkowe kontrowersyjnych przepisów w obowiązującym obecnie brzmieniu będzie możliwe jeszcze przez najbliższe 6 lat. Tymczasem brak jakichkolwiek racji, które stanowiłyby przeszkodę dla objęcia projektowaną zmianą np. takich

zobowiązań podatkowych, w przypadku których przesłanka z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie zaktualizowała się przed wejściem w życie opiniowanej ustawy.

3. Ponownego rozważenia wymaga proponowana nowelizacja Ordynacji podatkowej wprowadzająca możliwość wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze skorygowaniem deklaracji w niedługim okresie przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (projektowany art. 70f O.p.). W myśl projektowanego art. 70f O.p. 5-letni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego przewidziany w art. 70 § 1 O.p. ulegałby wydłużeniu o 12 miesięcy w przypadku skorygowania przez podatnika deklaracji w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jak wskazano w projektowanym przepisie korekta ta musi wiązać się ze zmniejszeniem wysokości podatku, bądź wykazaniem lub zwiększeniem wysokości zwrotu podatku, podatku naliczonego lub nadwyżki VAT do odliczenia w przyszłych okresach, bądź wykazaniem lub zwiększeniem wysokości straty. Zgodnie z zamierzeniem projektodawcy wprowadzenie tego mechanizmu wydłużania terminu przedawnienia ma przeciwdziałać sytuacjom, gdy „podatnik zwleka ze złożeniem korekty do końca okresu przedawnienia, czego wynikiem jest ograniczenie możliwości zweryfikowania rozliczenia przez organ podatkowy” (s. 16 uzasadnienia projektu).

Nie negując wskazywanej w uzasadnieniu projektu potrzeby „zagwarantowania organowi podatkowemu czasu na weryfikację zmienionego rozliczenia” (s.16 uzasadnienia projektu) jednocześnie zwrócić należy uwagę na zagrożenie, jakie może wiązać się z projektowaną zmianą. Wynika ono bezpośrednio z samej treści § 2 projektowanej regulacji. A mianowicie w § 2 przewiduje się, że art. 70f O.p. będzie miał zastosowanie także w przypadku każdego kolejnego skorygowania przez podatnika deklaracji po wydłużeniu terminu. W rezultacie więc proponowana zmiana oznacza wprowadzenie przez projektodawcę konstrukcji umożliwiającej wydłużanie terminu przedawnienia bez ograniczeń, a co za tym idzie spowoduje, że instytucja przedawnienia w tym przypadku stanie się fikcyjna. Nie można bowiem zapominać, że w tym wydłużonym na podstawie projektowanego art. 70f O.p. okresie przedawnienia znajdować będą zastosowanie także inne instytucje przewidujące zawieszenie bądź przerwanie biegu terminu przedawnienia. To zaś godzi w zasadę ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez niego prawa w rozumieniu art. 2 Konstytucji.

Mając na uwadze powyższe argumenty należałoby zasugerować ponowne rozważanie zasadności wprowadzania opiniowanej regulacji do porządku prawnego.

4. Wątpliwości budzą proponowane zmiany dotyczące treści **art. 44 k.k.s.** (określającego zasady przedawnienia przestępstwa skarbowego) oraz **art. 15 k.k.s.** (regulującego kwestię obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej).

Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 44 § 2 k.k.s. karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. W praktyce oznacza to, że po przedawnieniu zobowiązania podatkowego organ nie może już prowadzić skutecznego postępowania karnego w tej sprawie. Przepis ten statuuje zatem zasadę, w myśl której prawo do dochodzenia należności przez państwo skorelowane jest z możliwością ponoszenia odpowiedzialności karnej za jej niezapłacenie. W ramach nowelizacji proponuje się uchylenie tego przepisu i oddzielenie terminu przedawnienia należności publicznoprawnej od terminu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego. W konsekwencji tego upływ terminu

przedawnienia zobowiązania podatkowego nie będzie zwalniał od odpowiedzialności karnej (§ 18 uzasadnienia projektu).

Natomiast w ramach zmian w treści art. 15 k.k.s. proponuje się dodanie § 1a, przewidującego, że jeżeli kodeks wymaga uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej związanej z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym, to w wypadku, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności sprawca czynu zabronionego lub podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej jest obowiązany do uiszczenia jej równowartości pieniężnej.

Oceniając zasadność wprowadzania do porządku prawnego opisanych wyżej zmian zwrócić należy uwagę na następujące kwestie.

Po pierwsze, wątpliwości budzi wprowadzenie do porządku prawnego konstrukcji, w ramach której sąd karncy orzeka o obowiązku zapłaty „równowartości” uszczuplonej należności publicznoprawnej, mimo tego, że wygaso już samo zobowiązanie. Regulacje uprawniające państwo do dochodzenia przedawnionej należności przy użyciu sankcji karncy mogą naruszać standardy konstytucyjne. Takie rozwiązanie osłabia konstytucyjną funkcję instytucji przedawnienia i w istocie prowadzi do obchodzenia jej skutków, co należy ocenić negatywnie w szczególności w świetle zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji). Nadto, proponowane przepisy mogą prowadzić do dalszego osłabienia pozycji podatnika i wydłużenia stanu niepewności prawnej podatnika.

Po drugie, rozważając kwestie zasadności wprowadzenia art. 15 § 1a k.k.s. w powiązaniu ze zmianą art. 44 k.k.s., nie można abstrahować od tego, że orzekanie przez sąd karncy obowiązku zapłaty równowartości uszczuplonej należności publicznoprawnej, może prowadzić do sytuacji, w której podatnik – mimo przedawnienia zobowiązania – zostaje faktycznie zobowiązany do jego zapłaty, z pominięciem procedur i gwarancji właściwych dla postępowania podatkowego i egzekucyjnego. Co więcej, proponowana przez projektodawcę nowelizacja przenosi istotny ciężar ustaleń materialnoprawnych z wyspecjalizowanych organów podatkowych oraz sądów administracyjnych na organy postępowania przygotowawczego oraz sądy powszechne, które ze swej istoty nie posiadają specjalistycznego przygotowania ani doświadczenia porównywalnego z organami podatkowymi i sądami administracyjnymi w zakresie określenia i rekonstrukcji zobowiązania podatkowego. Zwrócić trzeba również uwagę, że w sytuacji braku wcześniejszej decyzji podatkowej kwota równowartości uszczuplonej należności publicznoprawnej będzie stanowiła wyłącznie wynik obliczeń dokonywanych przez organy prowadzące postępowanie przygotowawcze, nie dysponujące kadrą urzędniczą wyspecjalizowaną w kwestiach podatkowych, a podjęte przez nie w tym przedmiocie ustalenia nie będą podlegały kontroli sądowoadministracyjnej, lecz weryfikacji dokonywanej przez sądy powszechne. Tymczasem, w obecnym stanie prawnym ustalenia dotyczące obowiązku zwrotu równowartości należności publicznoprawnej stanowią rezultat przeprowadzenia postępowania podatkowego, kontrolowanego przez sądy administracyjne. Takie rozwiązanie ogranicza ryzyko rozbieżności w interpretacji przepisów wymagających wysokospecjalistycznej wiedzy podatkowej.

Po trzecie, analizując przedmiotowe zagadnienie nie można również pominąć, że projektowane rozwiązania mogą generować ryzyko instrumentalnego wykorzystywania postępowań karncy skarbowych przez organy podatkowe w przypadku spowodowanego

przedawnieniem braku możliwości wyegzekwowania należności publicznoprawnej w drodze administracyjnej.

Mając na uwadze powyższe argumenty należałoby zasugerować rezygnację z projektowanej zmiany art. 15 k.k.s. oraz art. 44 k.k.s. Zaproponowane rozwiązanie wprowadza bowiem niespójność systemową i przeczy zasadzie ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez niego prawa w rozumieniu art. 2 Konstytucji.

5. Podsumowanie.

Podsumowując należy wskazać, że przedłożony do zaopiniowania projekt wymaga dalszych prac legislacyjnych we wskazanym w opinii kierunku, w tym w szczególności uzupełnienia o realne gwarancje ochrony praw podatnika.