

DOI: 10.5604/01.3001.0054.7171

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia na skutek zawiadomienia następcy prawnego o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe

Suspension of the limitation period due to notification of the legal successor about the initiation of proceedings in a case concerning a tax crime or tax offense

dr Karolina Tetlak

Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, ORCID: 0000-0002-8990-5556

Streszczenie

W artykule omówiono problemy związane z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, który przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Autorka przedstawiła kontrowersje dyskutowane w doktrynie i orzecznictwie, dotyczące braku wymogu zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania, a następnie instrumentalnego wszczynania postępowań karnoskarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Postawiła pytanie, czy skuteczne jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia, jeśli zawiadomiono następcę prawnego podatnika, tj. w sytuacji, kiedy ustał był prawny podatnik lub doszło do przekształcenia jego formy prawnej, np. spółka kapitałowa, w stosunku do której organy wszczęły kontrolę bądź postępowanie podatkowe, dokonuje podziału przez przejęcie. Jeśli przyjmie się prymat wykładni literalnej art. 70 § 6 pkt 1 o.p., należy uznać, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia w wyniku zawiadomienia następcy prawnego jest nieskuteczne. Z kolei zastosowanie wykładni celowościowej pozwala na zapobieżenie praktykom unikania odpowiedzialności podatkowej przez podatników dokonujących reorganizacji.

Słowa kluczowe: przedawnienie zobowiązań podatkowych, postępowanie karne skarbowe, zawieszenie biegu terminu przedawnienia, instrumentalne wszczynanie postępowania, prawa podatnika, następstwo prawne, sukcesja podatkowa.

Abstract

The article discusses the controversies related to Article 70 § 6 point 1 of the Tax Ordinance Act of August 29, 1997, which provides for the suspension of the limitation period for tax liabilities in the event of initiating proceedings for a tax crime or tax offense. Referring to the controversies previously discussed in doctrine and case law, concerning the lack of a requirement to notify the taxpayer about the initiation of proceedings and subsequently the instrumental use of tax crime proceedings to suspend the limitation period for tax liabilities, the article raises the question of the effectiveness of suspending the limitation period due to notifying the taxpayer's legal successor. The practice of initiating proceedings against the legal successors of the taxpayer after the cessation of its legal existence or transformation of its legal form applies, for example, to situations where a company, against which tax authorities have initiated a control or tax proceedings, undergoes a division through acquisition. Adopting the primacy of the literal interpretation of Article 70 § 6 point 1 of the Tax Ordinance, it should be considered that the suspension of the limitation period due to notification of the legal successor is ineffective. On the other hand, applying a purposive interpretation allows preventing practices of avoiding tax liability by taxpayers undergoing reorganization.

Keywords: tax liability limitation period, tax crime proceedings, suspension of the limitation period, instrumental initiation of proceedings, taxpayer rights, legal successor, tax succession.

1. WPROWADZENIE

W myśl art. 70 § 6 pkt 1 o.p. 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.

Przepis ten od lat budzi liczne kontrowersje, początkowo z powodu braku wymogu zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania karnoskarbowego, skutkującego zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wobec licznych postulatów doktryny dotyczących zawężającej interpretacji przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. lub jego zmiany przyjęto, że jego wykładnia powinna przede wszystkim polegać na uznaniu, że z zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego mamy do czynienia dopiero w sytuacji, gdy w związku z niewykonaniem zobowiązania wynikającego z decyzji lub deklaracji podatkowej organ podatkowy dokona wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik, którego zobowiązania dotyczy przedawnienie, zostanie powiadomiony². W 2012 r. przepis ten był przedmiotem orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK), który orzekł o jego niekonstytucyjności w zakresie, w jakim pierwotnie nie wymagał on zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania³.

Również po nowelizacji przepis ten budził jednak kontrowersje w kontekście ochrony praw podatnika ze względu na dostrzegalną praktykę organów podatkowych, polegającą na wszczynaniu postępowania karnego skarbowego jedynie w celu doprowadzenia do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego⁴. W ostatnich miesiącach przed upływem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego organ podatkowy wszczynał postępowanie karne skarbowe dotyczące tego zobowiązania podatkowego. Wszczęcie takiego postępowania i zawiadomienie o tym podatnika stanowi przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy. W rezultacie na czas trwania całego postępowania karnego skarbowego przestaje biec termin przedawnienia zobowiązania podatkowego (niezależnie od tego, czy takie postępowanie zostanie później umorzone ze względu na brak podstaw do jego prowadzenia). Oznacza to, że do ustawowego 5-letniego terminu przedawnienia dodaje się okres zawieszenia, tj. czas, w którym organy skarbowe prowadzą postępowanie karne skarbowe przeciwko podatnikowi. Daje to urzędnikom nieograniczony czas na załatwienie sprawy, tak aby w następnym dniu po umorzeniu postępowania karnego skarbowego rozpocząć procedurę egzekucyjną.

Po przełomowych wyrokach z dnia 30 lipca 2020 r.⁵ – w uchwale z dnia 24 maja 2021 r.⁶, podjętej w składzie siedmiu sędziów, NSA stwierdził, że sądy administracyjne są obowiązane do oceny tego, czy wszczęcie postępowania karnego skarbowego stanowiło nadużycie prawa i miało na celu jedynie zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego⁷. W rezultacie instrumentalne wszczęcie postę-

powania karnego skarbowego nie powinno wywołać skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Na gruncie tego przepisu funkcjonuje także inna praktyka, polegająca na wszczynaniu postępowań w stosunku do następców prawnych podatnika po ustaniu jego bytu prawnego lub przekształceniu formy prawnej. Dotyczy to np. sytuacji, kiedy spółka kapitałowa, w stosunku do której organy wszczęły kontrolę czy postępowanie podatkowe, dokonuje podziału przez przejście na podstawie art. 529 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych⁸, w efekcie czego spółka ta traci byt prawny, a w jej miejsce powstają dwie nowe spółki, które na podstawie art. 93c o.p. stają się następcami prawnymi swojej poprzedniczki.

W tym kontekście pojawia się pytanie o **skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na zawiadomienie następcy prawnego**. Przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi bowiem o zawiadomieniu podatnika, a nie następcy prawnego podatnika.

2. NASTĘPSTWO PRAWNODATKOWE

Następstwo prawne polega na przejściu z jednego podmiotu na drugi określonych praw i obowiązków. W prawie podatkowym z reguły występuje następstwo prawne pod tytułem ogólnym (sukcesja uniwersalna), kiedy to mocą jednego zdarzenia prawnego dochodzi do nabycia całego lub części majątku, a nabywca wchodzi zarówno w prawa, jak i obowiązki swego poprzednika prawnego. Jest to nabycie translatywne, gdyż dotyczy praw poprzednio już istniejących, oraz pochodne, gdyż następca prawny nabywa prawa i obowiązki przysługujące jego poprzednikowi prawnemu. Przy padki sukcesji są w prawie podatkowym ściśle określone i należą do nich następstwo prawne związane z łączeniem i podziałem spółek, określone w art. 93-93c o.p.

W przypadku podziału przez rozdzielenie całego majątku spółki dzielonej, która kończy swój byt prawny, należy przyjąć, że sukcesja generalna częściowa obejmuje także w odpowiednim zakresie następstwo procesowe⁹. Spółka przejmująca, jako następca prawny, wstąpi w toczące się postępowania, jeżeli są one związane z przypisanymi tej spółce składnikami majątkowymi, zgodnie z planem podziału. Rozumowanie to jest uzasadnione brzmieniem art. 93c o.p., który jako przedmiot sukcesji wskazuje wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej, pozostające w związku z przydzielonymi w planie podziału składnikami majątku, pod warunkiem że stanowi on zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Regulacja ta nie ogranicza się więc wyłącznie do sukcesji w zakresie obowiązków i praw materialnoprawnych. Równocześnie jednak w orzecznictwie podkreśla się, że koncepcja ogólnego następstwa procesowego, następującego z mocy ustawy, jest słuszna, jeżeli istnieje wyraźny przepis ustawy przewidujący takie następstwo; przejście praw lub obowiązków procesowych na następców prawnych musi być wyraźnie uregulowane i nie może wynikać z przepisów prawa materialnego regulujących przejście praw i obowiązków materialnoprawnych¹⁰. Na gruncie prawa handlowego zaznaczono, że normując kwestię wstąpienia w prawa i obowiązki spółki dzielonej, przepis art. 531 § 1 k.s.h. reguluje sukcesję materialnoprawną, a nie następstwo procesowe w konkretnym postępowaniu

sądowym. Jeśli połączy się te stanowiska wyrażone w orzecznictwie, należy zauważyć, że przepisy procedury podatkowej ściśle regulują prawa i obowiązki poszczególnych podmiotów na wszystkich etapach postępowania, a także kompetencje organów podatkowych i – podobnie jak w kwestiach materialnoprawnych – w sprawach procesowych nie należy stosować analogii.

3. ZAWIESZENIE BIEGU TERMINU PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH

Zgodnie z art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przepis ten reguluje przedawnienie w wąskim tego słowa znaczeniu, czyli niemożność dochodzenia roszczeń w związku z upływem określonego czasu, co skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego na podstawie art. 59 § 1 pkt 9 o.p. Przedawnienie zobowiązania podatkowego powoduje wygaśnięcie prawa do jego egzekwowania. Wygasają zarówno kwota główna podatku, jak i wszystkie związane z nią kwoty uboczne, w szczególności odsetki. Po upływie omawianego terminu organ skarbowy nie ma prawa prowadzić egzekucji wobec podatnika, a dobrowolnie zapłacony podatek będzie traktowany jako nadpłata.

Celem instytucji przedawnienia jest zapewnienie podatnikowi bezpieczeństwa prawnego, polegającego na tym, że po upływie określonego czasu istniejące w stosunku do niego roszczenie wygasa, a jego majątek nie zostanie uszczuplony. Przedawnienie zobowiązania podatkowego następuje z mocy prawa, bez potrzeby wydawania odrębnej decyzji organu podatkowego w przedmiocie stwierdzenia przedawnienia.

W kolejnych paragrafach art. 70 o.p. uregulowano zawieszenie i przerwanie biegu terminu przedawnienia, czyli rozwiązania szczególne, stanowiące wyjątek od zasady 5-letniego okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. O ile po przerwaniu biegu terminu przedawnienia jego okres biegnie na nowo (art. 70 § 3 i 4 o.p.), a zatem do okresu przedawnienia nie wlicza się czasu, który upłynął do chwili jego przerwania, o tyle po zakończeniu okresu zawieszenia przedawnienie biegnie dalej, co oznacza, że na poczet okresu przedawnienia zalicza się także okres, jaki upłynął do chwili zawieszenia jego biegu. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia oznacza, że termin ten przez okres zawieszenia nie biegnie – okres zawieszenia „dodaje się” do 5-letniego terminu przedawnienia, co skutkuje tym, że ulega on wydłużeniu. Identyczny skutek wywołuje nierozpoczęcie biegu terminu przedawnienia z powodu wystąpienia okoliczności określonych w art. 70 § 2 i 6 o.p. Termin ten zaczyna biec nie z końcem roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, tylko od dnia następnego po dniu ustania przyczyny nierozpoczęcia biegu terminu przedawnienia. Zawieszenie następuje z mocy prawa.

Wyjątkowość tych instytucji wynika z tego, że organy podatkowe w pierwszej kolejności powinny dążyć do wyegzekwowania zobowiązania podatkowego przed upływem terminu jego przedawnienia. Na tym etapie dysponują one szeroką gamą różnych instrumentów, takich jak czynności sprawdzające czy kontrola podatkowa. Tego rodzaju działania organy podatkowe powinny podejmować z odpowiednim

wyprzedzeniem, tak by ostateczne wyjaśnienie sprawy wywiązania się podatnika z ciążącego na nim zobowiązania podatkowego nastąpiło przed upływem terminu przedawnienia. Jedynie szczególne okoliczności mogą uzasadniać podejmowanie działań kontrolnych tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i ich kontynuowanie po tym terminie.

Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. za taką szczególną okoliczność, skutkującą zawieszeniem lub nierozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, uznaje wszczęcie przed rozpoczęciem lub upływem okresu przedawnienia 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. Na mocy tego przepisu dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia konieczne jest spełnienie łącznie następujących warunków:

- 1) istnienie zobowiązania podatkowego, w stosunku do którego termin przedawnienia:
 - a) jeszcze się nie rozpoczął lub
 - b) rozpoczęty jeszcze nie upłynął;
- 2) wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe;
- 3) zawiadomienie **podatnika** o wszczęciu postępowania;
- 4) związek podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia z niewykonaniem tego zobowiązania, którego dotyczy przedawnienie¹¹.

Zgodnie z brzmieniem art. 70c o.p. organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadomia **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, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

W orzecznictwie podkreśla się, że przypadek określony w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, w związku z czym **przepis ten powinien być rozumiany w sposób ścisły**, przede wszystkim zaś w zgodzie z funkcją gwarancyjną instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych¹².

Z tym poglądem zgadza się doktryna prawa podatkowego: „Zawarty w art. 70 § 6 katalog przesłanek powodujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego obejmuje wyjątki od generalnej reguły, w myśl której zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem pięciu lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Ze względu na doniosłość prawną instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz – obowiązującą w szczególności w prawie podatkowym – zasadę wykładni stanowiącą o zakazie rozszerzającego interpretowania wyjątków (*exceptiones non sunt extendendae*), **przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinny być interpretowane ściśle**, w sposób nieprowadzący do rozszerzenia zakresu zastosowania tego wyjątku od zasady wyrażonej w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej”¹³.

Należy ponadto zauważyć, że na gruncie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie jest dopuszczalne zastosowanie wykładni rozszerzającej dosłowne brzmienie tego przepisu przez analogię. W prawie podatkowym – zarówno w literaturze przedmiotu, doktrynie, jak i w orzecznictwie TK i sądownoadministracyjnym – powszechny jest pogląd sprzeciwiający się stosowaniu analogii i wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów prawa podatkowego¹⁴. Zasada ograniczonego stosowania analogii ma uniemożliwiać organom podatkowym ustanawianie bądź poszerzanie obowiązków, a także ograniczanie uprawnień adresatów przepisów prawa podatkowego w stosunku do tych powinności lub uprawnień, które wynikają z przepisów prawa podatkowego¹⁵.

W orzeczeniu z dnia 17 lipca 2012 r. TK orzekł o niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie braku wymogu zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania¹⁶. Doktryna, postulując zawężającą interpretację tego przepisu, argumentowała, że jego prawidłowa wykładnia powinna polegać na przyjęciu, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje jedynie w sytuacji, gdy organ podatkowy dokona wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik, którego zobowiązania dotyczy przedawnienie, zostanie powiadomiony¹⁷. Do wystąpienia skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia konieczne jest przekazanie podatnikowi jednoznacznej informacji o zawieszeniu biegu tego terminu w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego, które powinno nastąpić najpóźniej z dniem upływu okresu przedawnienia¹⁸. Podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego musi pozostawać w związku o charakterze przedmiotowym, podmiotowym i czasowym z niewykonaniem tego zobowiązania¹⁹.

W orzecznictwie podkreśla się, że: „Nie można akceptować sytuacji, w której wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie karnej albo w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego i nie odnosi się do strony podmiotowej tego zobowiązania, tj. konkretnego podatnika, miałyby być postrzegane jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”²⁰.

4. ZAWIADOMIENIE NASTĘPCY PRAWNEGO O WSZCZĘCIU POSTĘPOWANIA KARNOSKARBOWEGO

Na gruncie powyższych przepisów pojawia się pytanie o **skuteczność zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na zawiadomienie następcy prawnego**, skoro przepis wyraźnie wymaga **zawiadomienia podatnika** o wszczęciu postępowania i nie przewiduje skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia w przypadku zawiadomienia następcy prawnego lub osoby trzeciej odpowiedzialnej za zaległości podatkowe. Przepisy odsyłające, dotyczące odpowiedniego stosowania innych regulacji, również nie pozwalają na przyjęcie takiego skutku. Na mocy art. 71 o.p. przepisy o przedawnieniu stosuje się odpowiednio do należności płatników lub inkasentów. W tych uregulowaniach nie

ma mowy o osobach trzecich ani następcach prawnych, przy czym przedawnienie odpowiedzialności osoby trzeciej reguluje art. 118 o.p. Z kolei jeśli chodzi o następców prawnych, art. 99 o.p. reguluje kwestię zawieszenia biegu terminów w przypadku spadkobrania, a art. 102 o.p. odnosi się do wstąpienia sukcesora w miejsce poprzednika prawnego w toku postępowania (następstwo procesowe).

Zgodnie z art. 102 § 2 o.p. w miejsce strony zmarłej w toku postępowania w sprawach dotyczących praw i obowiązków wymienionych w art. 97 (czyli przewidzianych w przepisach prawa podatkowego majątkowych praw i obowiązków spadkodawcy) wstępują jej spadkobiercy, a na mocy § 3 przepis § 2 stosuje się odpowiednio do następców prawnych, o których mowa w art. 93-93c i 94 (w tym spółek przejmujących majątek spółki dzielonej). Na mocy odesłania zawartego w art. 102 § 3 o.p. przepis dotyczący wejścia spadkobiercy w miejsce spadkodawcy będącego stroną toczącego się postępowania stosuje się odpowiednio do następców prawnych, o których mowa w art. 93-93c i 94 o.p., w tym podmiotów powstałych w wyniku podziału spółek. Wejdą one do postępowań prowadzonych wobec podmiotów, których prawa i obowiązki przejęły. Na mocy odesłania zawartego w art. 94 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej²¹ wskazane podmioty wejdą także w prowadzone postępowania celno-skarbowe²².

Zawiadamiania spadkobierców dotyczy art. 103 o.p. Brak przepisu o odpowiednim stosowaniu tych regulacji do innych sukcesorów, w tym do spółek przejmujących zorganizowaną część przedsiębiorstwa w wyniku podziału.

Tymczasem rozróżniając pojęcia podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego i osoby trzeciej, a także strony postępowania (art. 133 o.p.), ustawodawca świadomie się nimi posługuje. W rezultacie w uregulowaniach, które znajdują zastosowanie do tych podmiotów, ustawodawca wymienia je wprost w treści przepisu (por. art. 53 § 3 o.p., który stanowi, że odsetki za zwłokę nalicza podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny lub osoba trzecia odpowiadająca za zaległości podatkowe) albo stosuje przepis odsyłający do odpowiedniego stosowania innych przepisów (np. art. 29 § 3 o.p.; przepisy regulujące odpowiedzialność następców prawnych czy osób trzecich – art. 99 czy art. 109 o.p.).

O znaczeniu procesowym doręczenia zawiadomienia o wszczęciu postępowania karnego skarbowego innej osobie niż podatnik można mówić jedynie w kontekście przepisów o pełnomocnictwie. Jeżeli strona ustanowiła pełnomocnika, to skutki prawne, w tym w szczególności bieg terminu na wniesienie środka odwoławczego, związane są z datą skutecznego doręczenia pisma pełnomocnikowi²³.

Kwestia zastosowania art. 70 § 6 o.p. do następcy prawnego została rozstrzygnięta przez WSA w Łodzi wyrokiem z dnia 2 marca 2017 r., zgodnie z którym: „Zarówno przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jak i art. 70c tej ustawy posługują się pojęciem «podatnika», a nie «strony postępowania». Pojęcie podatnika jest zdefiniowane w art. 7 § 1 o.p. Z przepisu tego wynika, że podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Z kolei stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także

osoba trzecia [...], która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu działanie organu podatkowego dotyczy (art. 133 § 1 o.p.). Z zestawienia obu tych przepisów wynika, że pojęcia «podatnika» i «strony» nie są synonimami. W ocenie Sądu użycie przez ustawodawcę pojęcia podatnika było celowe, jeśli zważyć treść uzasadnienia powołanego już wyroku TK w sprawie P 30/11 i szczególny nacisk Trybunału na ochronę praw podatnika (a nie «strony postępowania») – najważniejsze jest to, aby podatnik przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego miał wiedzę, a co za tym idzie świadomość, że bieg terminu przedawnienia ulega zawieszeniu, a w konsekwencji zobowiązanie podatkowe nie wygaśnie na skutek przedawnienia²⁴.

W rezultacie z uwagi na użycie przez ustawodawcę pojęcia „podatnika” na gruncie art. 70 § 6 pkt 1, jak i art. 70c o.p. w ocenie WSA w Łodzi doręczenie zawiadomienia o wszczęciu postępowania karnego skarbowego następcy prawnemu skutkować będzie doręczeniem zawiadomienia z uchybieniem przepisów i **brakiem skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia**.

Z powyższym stanowiskiem nie zgodził się jednak NSA. Uznał w tym przypadku wyższość zasad wykładni celowościowej nad literalną i orzekł w wyroku z dnia 14 listopada 2023 r., że: „Przyjęcie stanowiska Skarżącej prowadziłoby [...] do sytuacji, w której każdy podatnik, będący osobą prawną, w stosunku do którego organy wszczęły kontrolę czy postępowanie podatkowe, w celu uniknięcia ewentualnego zawieszenia biegu terminu przedawnienia, mógłby podjąć działania mające na celu przekształcenie formy prawnej, w wyniku którego wprowadzie postępowanie mogłoby się toczyć z udziałem następcy prawnego tego podmiotu, ale bez możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c Ordynacji podatkowej. Niewątpliwie sytuacja prawna takiego podmiotu lub jego następców prawnych byłaby lepsza od sytuacji każdego innego podmiotu, który nie dokonując przekształceń w trakcie toczącego się postępowania kontrolnego lub podatkowego pozostawałby tym samym podatnikiem do jego zakończenia, nawet w sytuacji, gdy wobec tego podatnika doszłoby do zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej²⁵”.

Nie zachodzą zatem wątpliwości, że treść normy zakodowanej w przepisie art. 70c o.p. należy odczytywać z uwzględnieniem reguł wykładni nie tylko językowej, ale również systemowej i funkcjonalnej. Oparcie się wyłącznie na wykładni językowej naruszałoby konstytucyjną zasadę równości, zgodnie z którą wszystkie podmioty prawa, charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących.

Zdaniem NSA następstwo prawne w przypadku połączenia sprowadza się do tego, że obie spółki wstąpiły we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki, a jednym z przepisów prawa podatkowego jest art. 70c o.p. A zatem w związku ze wstąpieniem spółek przejmujących w prawa i obowiązki spółki dzielonej stały się one nie tylko stroną toczącego się postępowania podatkowego, ale również adresatem zawiadomienia z art. 70c o.p. na za-

sadach przysługujących wcześniej podatnikowi. W świetle powyższego NSA uznał za skuteczne doręczenie pełnomocnikom następców prawnych spółki dzielonej zawiadomienia o wszczęciu postępowania karnoskarbowego i w rezultacie zawieszenie biegu terminu przedawnienia.

5. PODSUMOWANIE I WNIOSKI

Tematyka przedawnienia zobowiązań podatkowych, w tym przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia, doczekała się licznych opracowań i jest przedmiotem bogatego orzecznictwa sądownoadministracyjnego. W literaturze od lat krytycznie zwracano uwagę na nadużywanie przez organy podatkowe wszczynania postępowania w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia, co „mogłoby skutkować wystąpieniem praktyk organów podatkowych nieakceptowalnych w demokratycznym państwie prawa²⁶”. Pojawiły się także postulaty wyeliminowania z konstrukcji przedawnienia przesłanki zawieszenia biegu jego terminu, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.²⁷, do czego przychyliło się Ministerstwo Finansów²⁸.

W literaturze nie podniesiono natomiast dotychczas kwestii możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia na skutek doręczenia zawiadomienia o wszczęciu postępowania karnego skarbowego następcy podatnika, chociaż w praktyce do takich prób dochodzi przede wszystkim w przypadku podziału spółki, w stosunku do której toczy się kontrola podatkowa lub celno-skarbowa.

W dwóch orzeczeniach sądów administracyjnych, w których rozpatrywano to zagadnienie, czyli w wyroku WSA w Łodzi z dnia 2 marca 2017 r.²⁹ i wyroku NSA z dnia 14 listopada 2023 r.³⁰, zapadły odmienne rozstrzygnięcia ze względu na zastosowanie innych metod wykładni. WSA w Łodzi uznał prymat wykładni literalnej i – opierając się na dosłownym brzmieniu przepisu – uznał za niedopuszczalną rozszerzającą interpretację art. 70 § 6 pkt 1 o.p. W rezultacie takiego podejścia doręczenie zawiadomienia o wszczęciu postępowania karnego skarbowego następcy prawnemu stanowi naruszenie przepisów i skutkuje brakiem skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Z kolei NSA dostrzegł ryzyko unikania odpowiedzialności podatkowej przez podatników dokonujących reorganizacji. Zastosowanie wykładni celowościowej pozwala na zapobieżenie takim praktykom. Jednocześnie organy podatkowe nie mogą nadużywać instytucji wszczęcia postępowania karnego skarbowego do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i podobnie jak w przypadku doręczenia zawiadomienia podatnikom, tak w przypadku doręczenia następcy prawnemu są związane wymogiem wykazania, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie ma charakteru instrumentalnego.

Przypisy

¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: o.p.

² J. Waśko, *Wszczynianie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych – analiza praktyki wybranych urzędów kontroli skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 2, s. 44-49; M. Charkiewicz, P. Daszczyk, *Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 1, s. 28-35.

- ³ Wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=8079&sprawa=7433>, dostęp: 30.07.2024.
- ⁴ Zob. A. Lodziński, J. Waśko, T. Burczyński, W. Waśko, K. Kudlek, *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej*, Toruń 2019, <https://gww.pl/raport-instrumentalne-wszczynanie-postepowan-kar-2/>, dostęp: 18.07.2024. W raporcie tym wykazano, że od 2008 r. do 2019 r. postępowania kontrolne, w których trakcie doszło do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, stanowiły jedynie 5,1% wszystkich prowadzonych przez organy postępowań kontrolnych. Jednocześnie w 91,0% przypadków dochodziło do wszczęcia postępowania przygotowawczego w ostatnim roku, kiedy dane zobowiązanie podatkowe się przedawniało. Ponad 70,0% postępowań karnych skarbowych wszczętych w ostatnim roku biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych zostało wszczętych w ostatnim kwartale tego roku. Ponad 9 na 10 postępowań karnych skarbowych mogło mieć na celu wyłącznie zawieszenie biegu terminu przedawnienia.
- ⁵ I FSK 128/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/650ACA64B5>, dostęp: 30.07.2024; I FSK 42/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CA7C4FCC40>, dostęp: 30.07.2024. W wyrokach z dnia 30 lipca 2020 r. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) przyznał, że sąd administracyjny może kontrolować, czy nie doszło do instrumentalnego wykorzystania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. ze względu na wszystkie okoliczności sprawy podatkowej, a w szczególności w sytuacji, gdy wykorzystanie tego przepisu związane jest z naruszeniem zasady zaufania do organów podatkowych czy zasady uzasadnionych oczekiwań, wywodzonej z prawa unijnego oraz art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.). Sąd podkreślił, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie może być tak odczytywany, że stanowi on podstawę do zawieszenia biegu terminu przedawnienia podatkowego w związku z każdym wszczęciem postępowania karnego skarbowego, jeżeli odwołanie się do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, ze względu na okoliczności sprawy podatkowej, nastąpiło z przekroczeniem zasady zaufania do organów podatkowych, o której mowa w art. 121 o.p.
- ⁶ I FPS 1/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2A0AA77DCD>, dostęp: 30.07.2024.
- ⁷ W wyroku z dnia 22 lipca 2019 r. (I SA/Wr 365/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C6A0F6F041>, dostęp: 30.07.2024) Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) we Wrocławiu sformułował test nadużycia, za pomocą którego miałyby być możliwa sądowniczoadministracyjna kontrola (nie)uprawnionego uznania przez organy podatkowe zaistnienia przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. W ocenie składu orzekającego na potrzeby przeprowadzenia tego testu wystarczające jest zadanie „lapidarnego pytania: czy w sytuacji gdyby nie istniał art. 70 § 6 pkt 1 o.p. organy skarbowe dokonałyby wszczęcia postępowania karnego skarbowego? Odpowiedź negatywna świadczy o nadużyciu prawa przez organ skarbowy”. Zob. także: D. Strzelec, *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11, s. 23-34; J. Waśko, *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego – fakt znany sądowi z urzędu i jego konsekwencje*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1, s. 46-52; L. Kaligowska, *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego w świetle najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 11, s. 42-49.
- ⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm., dalej: k.s.h.
- ⁹ Wyrok Sądu Najwyższego (dalej: SN) z dnia 8 grudnia 2016 r., III CZP 85/16, <https://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/OrzeczeniaHTML/iii%20czp%2085-16.docx.html>, dostęp: 30.07.2024.
- ¹⁰ Wyrok SN z dnia 8 kwietnia 2009 r., V CSK 410/08, LEX nr 627254.
- ¹¹ Przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w sposób wystarczająco klarowny określa dzień zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Dotyczy to tylko takich spraw, w których podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego wiąże się z niewykonaniem zobowiązania, którego przedawnienie właśnie biegnie. B. Brzeziński, *Glosa do postanowienia NSA z dnia 5 kwietnia 2011 r.*, I FSK 525/10, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 6, s. 517-520.
- ¹² Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2016 r., II FSK 1488/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E2333C2547>, dostęp: 30.07.2024; zob. M. Wojtuń, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnoskarbowego*, „Glosa” 2017, nr 2, s. 104-116.
- ¹³ B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 14-17.
- ¹⁴ Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=5&dokument=6963&sprawa=5343>, dostęp: 30.07.2024; wyrok NSA z dnia 24 października 2006 r., I FSK 93/06, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C997503F26>, dostęp: 30.07.2024; B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 119-140.
- ¹⁵ Za przykład stosowania analogii nie może w tym kontekście być uznany wyrok z dnia 7 lutego 2017 r. (II FSK 12/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A80E667050>, dostęp: 30.07.2024), w którym NSA stwierdził, że powiadomienie ustanowione w sprawie profesjonalnego pełnomocnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., ma ten sam skutek co powiadomienie podatnika.
- ¹⁶ P 30/11, dok. cyt.
- ¹⁷ J. Waśko, *Wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych...*, dz. cyt.; M. Charkiewicz, P. Daszczyk, dz. cyt.
- ¹⁸ Ł. Giza, *Urząd skarbowy informuje o przedawnieniu*, „Prokuratura i Prawo” 2015, nr 2, s. 34-36.
- ¹⁹ Zob. także B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Związek podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 o.p.: skutki braku spójności powiązanych regulacji prawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 8, s. 19-28.
- ²⁰ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 maja 2019 r., I SA/Bd 211/19, LEX nr 2684020.
- ²¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.
- ²² R. Dowgier, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Gdańsk 2020, art. 102, LEX.
- ²³ S. Kopacz, *Zawiadomienie podatnika, z pominięciem ustanowionego przez niego pełnomocnika, o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe a przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2017, nr 6, s. 30-31; J. Kiszka, *Doreczenie zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z pominięciem ustanowionego w sprawie pełnomocnika*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 1, s. 53-57.
- ²⁴ I SA/Łd 783/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2D74F2F6FD>, dostęp: 30.07.2024. Stanowisko to zostało potwierdzone:
1) wyrokiem WSA w Łodzi z dnia 20 lipca 2017 r., I SA/Łd 330/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BE11FAD82E>, dostęp: 30.07.2024, oraz
2) wyrokami WSA w Warszawie:
a) z dnia 31 maja 2017 r., III SA/Wa 2018/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2FAB6F7298>, dostęp: 30.07.2024
b) z dnia 26 czerwca 2018 r., III SA/Wa 3016/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BE3495C47D>, dostęp: 30.07.2024.
- ²⁵ I FSK 392/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D6888E6D64>, dostęp: 30.07.2024.
- ²⁶ B. Brzeziński, A. Olesińska, dz. cyt.; M. Wojtuń, dz. cyt.
- ²⁷ P. Kobylski, *O przesłance zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Oczekiwania i kierunek zmian*, „Studia Prawnicze KUL” 2023, nr 3, s. 71-89, <https://doi.org/10.31743/sp.14473>, dostęp: 18.07.2024.
- ²⁸ W odpowiedzi udzielonej Rzecznikowi Praw Obywatelskich z dnia 18 lipca 2022 r. (znak sprawy DSP5.055.1.2022) Minister Finansów Magdalena Rzeczkowska wskazała, że: „Obecnie trwają prace przygotowawcze nad obszerną, pogłębioną nowelizacją obowiązującej Ordynacji podatkowej. W ramach tej nowelizacji przewidywane jest rozwiązanie problemów poruszonych w pkt 1 (Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych) [...] poprzez [...] likwidację przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”. Zob. Biuletyn Informacji Publicznej RPO, *Konieczne są zmiany w Ordynacji podatkowej. Marcin Wiącek występuje do Minister Finansów*, opubl.

21.06.2022, <https://bip.brpo.gov.pl/pl/node/24280/revisions/25771/view>, dostęp: 18.07.2024.

²⁹ I SA/Łd 783/16, dok. cyt.

³⁰ I FSK 392/22, dok. cyt.

Bibliografia

Literatura

- Brzeziński B., *Glosa do postanowienia NSA z dnia 5 kwietnia 2011 r., I FSK 525/10*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 6.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *Związek podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego z niewykonyaniem zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 o.p.: skutki braku spójności powiązanych regulacji prawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 8.
- Brzeziński B., Olesińska A., *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1.
- Charkiewicz M., Daszczyk P., *Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 1.
- Dowgier R., w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, Gdańsk 2020, art. 102, LEX.
- Giza Ł., *Urząd skarbowy informuje o przedawnieniu*, „Prokuratura i Prawo” 2015, nr 2.
- Kaligowska L., *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego w świetle najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 11.
- Kiszka J., *Doręczenie zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z pominięciem ustanowionego w sprawie pełnomocnika*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 1.
- Kobyliński P., *O przesłance zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Oczekiwania i kierunek zmian*, „Studia Prawnicze KUL” 2023, nr 3, s. 71-89, <https://doi.org/10.31743/sp.14473>, dostęp: 18.07.2024.
- Kopacz S., *Zawiadomienie podatnika, z pominięciem ustanowionego przez niego pełnomocnika, o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe a przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2017, nr 6.
- Ladziński A., Waško J., Burczyński T., Waško W., Kudlek K., *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej*, Toruń 2019, <https://gww.pl/raport-instrumentalne-wszczynanie-postepowan-kar-2/>, dostęp: 18.07.2024.
- Strzelec D., *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.
- Waško J., *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego – fakt znany sądowi z urzędu i jego konsekwencje*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1.
- Waško J., *Wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych – analiza praktyki wybranych urzędów kontroli skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 2.

Wojtuń M., *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnoskarbowego*, „Glosa” 2017, nr 2.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.

Orzecznictwo

- Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2A0AA77DCCD>, dostęp: 30.07.2024.
- Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2017 r., II FSK 12/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A80E667050>, dostęp: 30.07.2024.
- Wyrok NSA z dnia 14 listopada 2023 r., I FSK 392/22, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D6888E6D64>, dostęp: 30.07.2024.
- Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2016 r., II FSK 1488/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E2333C2547>, dostęp: 30.07.2024.
- Wyrok NSA z dnia 24 października 2006 r., I FSK 93/06, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C997503F26>, dostęp: 30.07.2024.
- Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2020 r., I FSK 42/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CA7C4FCC40>, dostęp: 30.07.2024.
- Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2020 r., I FSK 128/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/650ACA64B5>, dostęp: 30.07.2024.
- Wyrok SN z dnia 8 grudnia 2016 r., III CZP 85/16, <https://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/OrzeczeniaHTML/iii%20czp%2085-16.docx.html>, dostęp: 30.07.2024.
- Wyrok SN z dnia 8 kwietnia 2009 r., V CSK 410/08, LEX nr 627254.
- Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=5&dokument=6963&sprawa=5343>, dostęp: 30.07.2024.
- Wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=4&dokument=8079&sprawa=7433>, dostęp: 30.07.2024.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 maja 2019 r., I SA/Bd 211/19, LEX nr 2684020.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., I SA/Wr 365/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C6A0F6F041>, dostęp: 30.07.2024.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 marca 2017 r., I SA/Łd 783/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2D74F2F6FD>, dostęp: 30.07.2024.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 lipca 2017 r., I SA/Łd 330/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BE11FAD82E>, dostęp: 30.07.2024.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 czerwca 2018 r., III SA/Wa 3016/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/BE3495C47D>, dostęp: 30.07.2024.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 31 maja 2017 r., III SA/Wa 2018/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2FAB6F7298>, dostęp: 30.07.2024.

Inne źródła

- Odpowiedź Minister Finansów Magdaleny Rzeczkowskiej udzielona Rzecznikowi Praw Obywatelskich z dnia 18 lipca 2022 r. (znak sprawy DSP5.055.1.2022), w: Biuletyn Informacji Publicznej RPO, *Konieczne są zmiany w Ordynacji podatkowej. Marcin Wiącek występuje do Minister Finansów*, opubl. 21.06.2022, <https://bip.brpo.gov.pl/pl/node/24280/revisions/25771/view>, dostęp: 18.07.2024.