

Postępowanie karne skarbowe a (nie)przedawnienie zobowiązania podatkowego

Fiscal criminal proceedings and the (non)limitation of a tax liability

Wojciech Miastkowski

Doradca podatkowy, doktorant na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach,
ORCID: 0009-0000-7610-8534

Streszczenie

W artykule omówiono ewolucję regulacji dotyczącej wpływu postępowania karnego skarbowego na zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Słowa kluczowe: zobowiązanie podatkowe, wygaśnięcie, przedawnienie, postępowanie karne skarbowe.

Abstract

The article discusses the evolution of the regulation on the impact of fiscal criminal proceedings on the suspension of the limitation period for a tax liability.

Keywords: tax liability, expiration, statute of limitations, fiscal penal proceedings.

1. WPROWADZENIE

Wobec systemu podatkowego stawiane są różne postulaty – w pierwszej kolejności powinien się odznaczać jak największą neutralnością dla mechanizmu rynkowego oraz brakiem nadmiernego fiskalizmu. Ponadto winien być stabilny, nieskomplikowany i dogodny dla podatników¹. Takie oczekiwania formułowane były już w XVIII w. na gruncie klasycznej ekonomii przez Adama Smitha, który postulował, by system podatkowy cechował się powszechnością, pewnością, dogodnością i taniością². Oczywiście jest, że z natury rzeczy wszelkiej aktywności człowieka towarzyszą niepewność i ryzyko. W sytuacji podatnika ryzyko może przybierać postać ryzyka finansowego, w tym podatkowego. Zauważyć przy tym należy, że wśród determinant ryzyka podatkowego wyróżnia się działania samych podatników, w tym uchylanie się od podatku, ale także niewłaściwe działania organów podatkowych oraz częste zmiany prawa³.

Zagadnieniem, które może podlegać ocenie w kontekście pewności prawa podatkowego i bezpieczeństwa prawnego podatnika, są m.in. okoliczności powodujące wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, w tym jego przedawnienie. Kwestia ta jest przedmiotem regulacji art. 58 § 1 o.p.⁴ Podstawowym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest jego zapłata⁵. Innymi pożądanymi przez fiskusa sposobami są pozostałe postaci efektywnego wygaśnięcia zobowiązania, jak np. potrącenie czy zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku. Ustawodawca przewidział jednak także szereg nieefektywnych sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, do których zaliczyć można: zaniechanie pobo-

ru podatku, umorzenie zaległości podatkowej, zwolnienie z obowiązku zapłaty na podstawie art. 14m o.p. oraz przedawnienie zobowiązania podatkowego.

Przedawnienie stanowi element szerszej kategorii, jaką jest korelacja prawa i czasu – a ściślej trwałości prawa w czasie. Istota przedawnienia sprowadza się bowiem do przyznania ochrony prawnej stanowi faktycznemu, który trwa odpowiednio długo. Jest zarazem świadectwem doniosłego znaczenia stabilności prawa⁶. Wśród celów przedawnienia w prawie podatkowym wyróżnia się uregulowanie sytuacji przeciągającego się w czasie stosunku prawopodatkowego, ochronę praw podmiotowych podatnika, racjonalne podejmowanie przez podatnika decyzji ekonomicznych dzięki świadomości granicy czasowej przedawnienia, wzmocnienie domniemania prawidłowości rozliczeń podatnika, stabilizację stosunków społecznych, bezpieczeństwo prawne, ale także dyscyplinowanie wierzyciela podatkowego do egzekwowania należności podatkowych we wskazanych ramach czasowych⁷. W literaturze przedmiotu przedstawiano też konsekwencje potencjalnego nieistnienia instytucji przedawnienia w prawie podatkowym. Sytuacja taka skutkowałaby permanentną niepewnością sytuacji finansowej podatników oraz paraliżowaniem decyzji inwestycyjnych. Ponadto powodowałaby konieczność bezterminowego przechowywania dokumentów. Organy podatkowe byłyby natomiast zobowiązane do badania rozliczeń podatkowych „w nieskończoność”⁸.

Ordynacji podatkowej znane są dwie postaci instytucji przedawnienia – wynikająca z art. 68 o.p. (określana w piśmiennictwie jako przedawnienie prawa do wydania decyzji

ustalającej⁹), a nadto wynikająca z art. 70 o.p. – określana jako przedawnienie zobowiązania podatkowego. Zaznaczyć należy, że instytucja przewidziana w art. 70 o.p. ma charakter uniwersalny, odnosi się bowiem do wszelkiego rodzaju zobowiązań podatkowych – powstałych zarówno z mocy prawa, jak i w wyniku doręczenia decyzji ustalającej. Zasadniczo przedawnienie zobowiązania podatkowego następuje z upływem 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przepisy przywołanej ustawy przewidują jednak szereg okoliczności, które powodują przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jedną z przesłanek zawieszenia biegu terminu jest – przewidziane w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. – wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Przesłanka ta zasługuje na szczególną uwagę, gdyż uzależnia skutki na gruncie prawa podatkowego od zaistnienia zdarzeń pozostających pod rządami innej gałęzi prawa.

2. RYS HISTORYCZNY

Warto przyjrzeć się problematyce zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego z perspektywy historycznej. W pierwotnym brzmieniu art. 70 o.p. tego rodzaju przesłanka w ogóle nie została przewidziana. Zmiana stanu prawnego nastąpiła z dniem 1 stycznia 2003 r., kiedy wszedł w życie przepis, w myśl którego bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe¹⁰. Treść wprowadzonego wówczas uregulowania była jednak dalece niedoskonała. Zgodnie bowiem z jego literalnym rozumieniem zawieszenie biegu terminu przedawnienia skutkowało wszczęciem jakiegokolwiek postępowania karnego, również w sprawie typowych przestępstw kryminalnych. Przepis nie wymagał także jakiegokolwiek związku między przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym a zobowiązaniem podatkowym, którego termin przedawnienia ulegałby zawieszeniu.

Omawianą regulację zmodyfikowano z dniem 1 września 2005 r., otrzymała ona następujące brzmienie: „Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem:

- 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”¹¹.

Wprowadzono zatem dwie istotne zmiany:

- 1) wyeliminowano zawieszenie biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego,
- 2) powiązano podejrzenie popełnienia przestępstwa i wykroczenia skarbowego, będących przedmiotem postępowania, z niewykonaniem zobowiązania podatkowego.

Powyższe zmiany stanowią najlepsze świadectwo usterek regulacji w kształcie obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r.

Kolejna nowelizacja nastąpiła z dniem 9 listopada 2010 r.¹² Doprecyzowano wówczas, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego wpływa nie tylko na zawieszenie rozpoczę-

tego biegu terminu, lecz także na zapobieżenie jego rozpoczęciu.

Opisana instytucja nadal jednak budziła wątpliwości i kontrowersje – przede wszystkim dotyczące wiedzy i świadomości podatnika co do toczącego się postępowania karnego skarbowego. W piśmiennictwie podkreślano, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest nie do pogodzenia z konstytucyjnymi zasadami zaufania obywatela do państwa oraz ochrony wolności gospodarczej¹³. Jak się okazało, uwagi te były trafne. Kwestia zgodności omawianej regulacji z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁴ została bowiem zbadała przez Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK), który w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r. orzekł, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 o.p., jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji RP¹⁵.

Następstwem powyższego orzeczenia była istotna zmiana przepisów z dniem 15 października 2013 r.¹⁶ Przede wszystkim omawiana regulacja o.p. przybrała aktualną treść. Dodano także art. 70c, który nakłada na organ podatkowy powinność zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Oprócz tego dostosowano treść ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹⁷, tj. wprowadzono przepisy nakładające na organy prowadzące postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe obowiązek informowania organów podatkowych o wszczęciu owych postępowań (*vide* art. 133 § 3 k.k.s., art. 134 § 1a k.k.s., art. 134a § 2 k.k.s.). Obowiązek ten spoczywa zarówno na finansowych, jak i niefinansowych organach postępowania przygotowawczego, a także na prokuratorze.

Mimo powyższych zmian nadal zgłaszano zastrzeżenia co do kształtu obowiązujących przepisów, jak również – a może przede wszystkim – co do praktyki ich stosowania, wyrażającej się we wszczynaniu postępowań karnych skarbowych instrumentalnie, w celu uniknięcia przedawnienia zobowiązania podatkowego. Z przeprowadzonych badań wynika, że w latach 2008-2014 postępowania karne skarbowe wszczynano w toku nieznacznego odsetka postępowań kontrolnych (od 2,0 do 6,9%, w zależności od roku). Jednocześnie stwierdzono, że zdecydowana większość postępowań karnych skarbowych (od 82,7 do 92,5%, w zależności od roku) dotyczyła zobowiązania podatkowego, które przedawniało się w roku, w którym wszczęto postępowanie. Co więcej, 72,0% postępowań odnoszących się do zobowiązania podatkowego przedawniającego się w roku wszczęcia postępowania zostało wszczętych w IV kwartale roku¹⁸. Powyższe badanie nasuwa podejrzenie, że postępowanie karne skarbowe traktowane bywa w sposób instrumentalny i służy do osiągnięcia celów nieprzewidzianych przez procedurę karną.

Problem zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego został dostrzeżony także przez sądy administracyjne. Początkowo dominował w orzecznictwie pogląd, że

art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie daje podstaw do weryfikacji zasadności, poprawności i momentu wszczęcia postępowania karnego skarbowego¹⁹, co wywodziło z odrębności procedur. Zarysował się także odmienny pogląd, którego ważnym przejawem była uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r., zgodnie z którą ocena przesłanek zastosowania przez organ podatkowy przy wydawaniu decyzji podatkowej przepisów art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji²⁰.

3. WSZCZĘCIE ZASADNE CZY INSTRUMENTALNE?

W piśmiennictwie trafnie się wskazuje, że zapobieżenie przedawnieniu zobowiązania podatkowego nie jest wymieniane wśród wynikających z art. 2 § 1 i art. 297 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego²¹ celów, dla których wszczyna się postępowanie przygotowawcze²². Ocena wszczęcia postępowania karnego skarbowego sprowadza się zatem do odpowiedzi na pytanie, czy „efekt uboczny” postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe nie stał się celem pierwszoplanowym (lub co gorsza jedynym). Ocena ta nie ma polegać jednak na swoistym nadzorowaniu przez organ podatkowy organu postępowania przygotowawczego lub prokuratora, a jedynie na zbadaniu, czy akt wszczęcia postępowania karnego skarbowego wywołał skutek na gruncie prawa podatkowego²³.

Oceniając wszczęcie postępowania karnego skarbowego, Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: WSA) w Kielcach w wyroku z dnia 23 września 2021 r. doszedł do wniosku, że o instrumentalności takiej decyzji świadczyć może wydanie postanowienia o wszczęciu na niecałe 2 miesiące przed upływem terminu przedawnienia oraz ograniczenie uzasadnienia postanowienia do wskazania, że oparto się na materiałach postępowania kontrolnego wobec podatnika – bez podania przyczyn uznania, że zachodzi podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego²⁴. Z kolei WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 11 stycznia 2022 r. zauważył, że podjęcie szeregu czynności procesowych (jak przedstawienie zarzutów, przesłuchanie podejrzanych, przesłuchanie świadków, zapowiedź wniesienia aktu oskarżenia do sądu) wskazuje na rzeczywisty charakter postępowania karnego. Zawieszenie postępowania karnego skarbowego do czasu rozstrzygnięcia sprawy podatkowej nie świadczy natomiast samo w sobie o instrumentalnym wszczęciu²⁵.

4. WSZCZĘCIE POSTĘPOWANIA *IN REM* CZY *IN PERSONAM*?

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wyraźnie stanowi, że przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wszczęcie postępowania w sprawie. W piśmiennictwie formułowany jest jednak pogląd, że konieczne jest uzależnienie zaistnienia powyższego skutku na gruncie prawa podatkowego od wszczęcia postępowania przeciwko osobie. Wskazuje się bowiem, że dopiero z chwilą przedstawienia zarzutów zachodzi odpowiednia konkretyzacja czynu i możliwa jest ocena związku podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego²⁶. Ponadto podkreśla się, że niedopuszczalna jest sytuacja, w której podatnik ponosi negatywne konsekwencje w postaci

zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a postępowanie karne skarbowe jest następnie umarzane²⁷.

Odnosnie do powyższych twierdzeń zauważyć wypada, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi wprost o wszczęciu postępowania w sprawie. Co więcej, nie wydaje się, aby jedynie postanowienie o przedstawieniu zarzutów pozwalało na konkretyzację związku podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego. Możliwe jest wykazanie takiego związku również na etapie wszczęcia postępowania – o ile postanowienie o wszczęciu jest odpowiednio precyzyjnie zredagowane. Przykładem jest postanowienie, z którego wynika, że postępowanie wszczęto w sprawie „podania nieprawdy w deklaracjach podatkowych VAT-7 za okres od stycznia 2022 r. do czerwca 2022 r., złożonych w imieniu podatnika X Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w Y, przez zawyżenie podatku naliczonego o podatek wynikający z faktur VAT wystawionych w sposób nierzetelny przez podmiot Z, przez co narażono na uszczuplenie podatek VAT za ww. okres w łącznej kwocie nie mniejszej niż 200 tysięcy złotych, tj. czynu z art. 56 § 2 k.k.s. w związku z art. 62 § 2a k.k.s. i art. 6 § 2 k.k.s.”. Tak lub podobnie sformułowane postanowienie o wszczęciu dochodzenia czy śledztwa wydaje się w sposób dostatecznie precyzyjny opisywać czas i miejsce badanego zdarzenia oraz jego związek z zobowiązaniem podatkowym za konkretny okres.

Wspomnieć trzeba, że w toku postępowania karnego (a wraz z nim postępowania karnego skarbowego) wymagany jest różny stopień prawdopodobieństwa zaistnienia czynu zabronionego dla zapadania określonych decyzji procesowych. Dla wszczęcia postępowania karnego wymagane jest „uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa” (*vide* art. 303 k.p.k.), a dla przedstawienia zarzutów wymagane są dowody, które „uzasadniają dostatecznie podejrzenie, że czyn popełniła określona osoba” (*vide* art. 313 k.p.k.). Z kolei najwyższy poziom wymagany jest dla zapadnięcia wyroku skazującego i wzruszenia domniemania niewinności (*vide* art. 5 § 1 k.p.k.). Ustawodawca w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zastrzegł, że wystarczające dla zaistnienia skutku podatkowoprawnego jest wszczęcie postępowania w sprawie, a zatem uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego. Nie ma zatem podstaw, by na gruncie obecnego stanu prawnego domagać się, by postępowanie zostało skierowane przeciwko osobie. Z tego punktu widzenia całkowicie obojętny dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wynik postępowania karnego. Nawet późniejsze uniewinnienie oskarżonego nie wpływa na zaistnienie skutku na gruncie prawa podatkowego, gdyż ustawodawca nie wprowadził warunku zapadnięcia wyroku skazującego, jak trafnie zauważył NSA w wyroku z dnia 8 maja 2024 r.²⁸

5. PODSUMOWANIE

Następujące na przestrzeni lat zmiany w instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego konsekwentnie dążyły do polepszenia sytuacji podatnika, co zasługuje na pozytywną ocenę. Oprócz jednak treści przepisów równie ważna jest praktyka ich stosowania. Jak

pokazują przytoczone badania, administracja podatkowa ulega nierzadko pokusie wszczynania postępowań karnych skarbowych w sposób instrumentalny, mając na względzie przede wszystkim zapobieżenie przedawnieniu zobowiązania podatkowego. Tego rodzaju praktyka widoczna była szczególnie wyraźnie w stanie prawnym obowiązującym przed wyrokiem TK z dnia 17 lipca 2012 r.²⁹, kiedy to nierzadko wszczynano postępowanie karne skarbowe w ostatnich dniach roku, w którym upływał termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. O absolutnej instrumentalności wszczęcia świadczy najlepiej fakt, że często takie postępowania były w krótkim czasie zawieszane w trybie art. 114a k.k.s. – w oczekiwaniu na rozstrzygnięcie sprawy podatkowej. Tego rodzaju praktyka zasługuje na ocenę jednoznacznie naganną. Dostrzegając niewłaściwą praktykę, NSA podjął trafną uchwałę³⁰, która wzmacnia bezpieczeństwo prawne podatników, a zarazem przyczynia się do dyscyplinowania organów podatkowych.

Niezależnie od powyższego formułowane są postulaty likwidacji instytucji przewidzianej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Wyśuwane są argumenty, że przepis ten zrównuje sytuację podatnika, wobec którego umorzono postępowanie, z sytuacją podatnika, w stosunku do którego wydano wyrok skazujący³¹. Ponadto zauważa się, że wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe nie stanowią przeszkody do realizowania przez organ podatkowy wymiaru podatku, co uzasadniać ma niespełnianie przez art. 70 § 6 pkt 1 o.p. standardów wynikających z art. 2 Konstytucji RP³².

Wprawdzie obawa przed nadużywaniem omawianej instytucji jest usprawiedliwiona, zwłaszcza jeśli weźmie się pod uwagę przytoczone przykłady wszczynania postępowań karnych skarbowych, jednakże całkowita rezygnacja z takiego narzędzia skutkować by mogła premiowaniem podatników nieuczciwych, którzy aby obniżyć swoje obciążenia podatkowe, dopuszczają się czynów zabronionych. Uchylenie omawianego przepisu prowadzić również może do uniknięcia odpowiedzialności karnej skarbowej. Zgodnie bowiem z art. 44 § 2 k.k.s. karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu należności publicznoprawnej ustaje także w razie przedawnienia tej należności.

Rzecz jasna przepisy prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego wykazują znaczną niekompatybilność. Polega ona chociażby na tym, że postępowanie karne wszczynane jest często w sprawie wielu podmiotów i czynów. Nierzadko zakres przedmiotowy i podmiotowy postępowania ewoluje w jego toku – ujawniane są kolejne podmioty i zdarzenia, które podlegają badaniu. W konsekwencji niełatwe może być dostrzeżenie związku między wszczęciem postępowania a zobowiązaniem podatkowym konkretnego podatnika. Tego rodzaju niespójność między obydwiema procedurami powinna rzecz jasna obciążać państwo i działający w jego imieniu aparat skarbowy, a nie podatnika. To zatem organ podatkowy winien wykazać, że nie doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego przez udowodnienie związku między wszczęciem postępowania karnego skarbowego a niewykonaniem zobowiązania podatkowego³³.

Zasadą jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w drodze przedawnienia. Podatnik zatem może oczekiwać,

że wraz z upływem czasu jego rozliczenia z tytułu podatków zostaną definitywnie zamknięte. Co za tym idzie – zawieszenie biegu przedawnienia stanowi wyjątek od tej zasady i jako wyjątek winno być stosowane z daleko idącą ostrożnością i umiarem, a także podlegać kontroli sądów administracyjnych. Przytoczone zaś orzeczenia TK³⁴ i NSA³⁵ radykalnie przyczyniły się do poprawy realizacji przez system podatkowy zasady pewności.

Przypisy

- 1 A. Sieroń, *Polski system podatkowy: diagnoza problemów oraz propozycja reformy*, „Ekonomia – Wrocław Economic Review” 2015, t. 21, nr 1, s. 11-12.
- 2 E. Kumor, B. Nowak, *Zasady podatkowe jako wyznacznik racjonalnego funkcjonowania systemu podatkowego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2010, nr 112, s. 419-420.
- 3 N. Dubiel, *Zarządzanie ryzykiem podatkowym*, Kraków–Legionowo 2024, s. 44-45.
- 4 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 111, dalej: o.p.
- 5 L. Etel, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, t. 1, Warszawa 2022, s. 712.
- 6 W. Piątek, *Przedawnienie w prawie administracyjnym*, Poznań 2018, s. 28-30.
- 7 Tamże, s. 67-68 i wskazana tam literatura.
- 8 A. Rotter, *Przedawnienie w prawie podatkowym*, Warszawa 2018, s. 26-27.
- 9 Tamże, s. 59 i nast.
- 10 Zmiana na mocy ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.
- 11 Zmiana na mocy ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.
- 12 Zmiana na mocy ustawy z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, Dz.U. Nr 197, poz. 1306.
- 13 B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 1 (34), s. 12 i nast.
- 14 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- 15 P 30/11, LEX nr 1171372.
- 16 Zmiana na mocy ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, Dz.U. poz. 1149.
- 17 Tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm., dalej: k.k.s.
- 18 J. Waśko, *Wszczynianie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych – analiza praktyki wybranych urzędów kontroli skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 2, s. 45-47.
- 19 Tak Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) w wyrokach: 1) z dnia 24 listopada 2016 r., I FSK 759/15, LEX nr 2169607; 2) z dnia 9 listopada 2018 r., I FSK 2149/16, LEX nr 2590137.
- 20 I FPS 1/21, LEX nr 3178297.
- 21 Tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 46, dalej: k.p.k.
- 22 J. Waśko, dz. cyt., s. 49.
- 23 L. Kaligowska, *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego w świetle najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 11, s. 46.
- 24 I SA/Ke 282/21, LEX nr 3241803.
- 25 I SA/Po 693/21, LEX nr 3304301.
- 26 L. Etel, dz. cyt., s. 803.
- 27 A. Rotter, dz. cyt., s. 167.
- 28 III FSK 545/22, LEX nr 3737360.
- 29 P 30/11, dok. cyt.
- 30 Uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, dok. cyt.
- 31 E. Prejs, *Zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe – rozważania nad konstytucyjnością obowiązującej regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 11, s. 43.

- ³² T. Nowak, *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 260-261.
- ³³ 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. 22-25.
- ³⁴ Wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, dok. cyt.
- ³⁵ Uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, dok. cyt.

Bibliografia

Literatura

- Banaszak B., *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 1 (34).
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., Morawski W., *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.
- Dubiel N., *Zarządzanie ryzykiem podatkowym*, Kraków–Legionowo 2024.
- Etel L., w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, t. 1, Warszawa 2022.
- Kaligowska L., *Instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego w świetle najnowszych orzecznictwa sądów administracyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 11.
- Kumor E., Nowak B., *Zasady podatkowe jako wyznacznik racjonalnego funkcjonowania systemu podatkowego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2010, nr 112.
- Nowak T., *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019.
- Piątek W., *Przedawnienie w prawie administracyjnym*, Poznań 2018.
- Prejs E., *Zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe – rozważania nad konstytucyjnością obowiązującej regulacji*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 11.
- Rotter A., *Przedawnienie w prawie podatkowym*, Warszawa 2018.
- Sieroń A., *Polski system podatkowy: diagnoza problemów oraz propozycja reformy*, „Ekonomia – Wrocław Economic Review” 2015, t. 21, nr 1.
- Waśko J., *Wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych – analiza praktyki wybranych urzędów kontroli skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” 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 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 46.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.
- Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.
- Ustawa z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, Dz.U. Nr 197, poz. 1306.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2025 r. poz. 111.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne, Dz.U. poz. 1149.
- Orzecznictwo
- Uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, LEX nr 3178297.
- Wyrok NSA z dnia 8 maja 2024 r., III FSK 545/22, LEX nr 3737360.
- Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2018 r., I FSK 2149/16, LEX nr 2590137.
- Wyrok NSA z dnia 24 listopada 2016 r., I FSK 759/15, LEX nr 2169607.
- Wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, LEX nr 1171372.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 23 września 2021 r., I SA/Ke 282/21, LEX nr 3241803.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 stycznia 2022 r., I SA/Po 693/21, LEX nr 3304301.