

Warszawa, dnia 11 czerwca 2026 r.

Sejm
Rzeczypospolitej Polskiej

Wniosek

Na podstawie art. 122 ust. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. odmawiam podpisania ustawy z dnia 15 maja 2026 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy – Kodeks karny skarbowy.

W dniu 22 maja 2026 r. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, na podstawie art. 122 ust. 1 Konstytucji, przedstawił mi do podpisu ustawę z dnia 15 maja 2026 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy – Kodeks karny skarbowy (dalej także jako: ustawa z dnia 15 maja 2026 r.).

Ustawa z dnia 15 maja 2026 r. została uchwalona w oparciu o projekt rządowy (druk sejmowy nr 2288).

Za przyjęciem ustawy opowiedziało się 241 posłów, 199 posłów głosowało przeciw przyjęciu ustawy, żaden poseł nie wstrzymał się od głosu, nie głosowało 20 posłów. Ustawa ta nie spotkała się więc z konsensusem wszystkich sił politycznych reprezentowanych w Sejmie.

Senat Rzeczypospolitej Polskiej na posiedzeniu w dniu 21 maja 2026 r. przyjął tę ustawę bez poprawek.

Na etapie postępowania legislacyjnego w Sejmie zgłaszano wniosek o odrzucenie projektu ustawy. Zapis przebiegu prac parlamentarnych wskazuje, iż przedłożony przez rząd projekt ustawy wzbudził żywiołową dyskusję oraz spotkał się z licznymi głosami krytyki.

Celem ustawy jest kompleksowa przebudowa regulacji dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz powiązanych z nimi zasad odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Zmiany obejmują zarówno przepisy Ordynacji podatkowej, jak i Kodeksu karnego skarbowego, prowadząc do istotnego przeformułowania relacji pomiędzy przedawnieniem zobowiązania podatkowego, a możliwością dochodzenia odpowiedzialności za czyny naruszające obowiązki podatkowe.

Ustawodawca, dokonując zmian w Ordynacji podatkowej, uchylił krytykowany art. 70 § 6 pkt 1, który przewidywał zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Równolegle wprowadzone zostały istotne zmiany do Kodeksu karnego skarbowego, których celem jest uniezależnienie odpowiedzialności karnej skarbowej od przedawnienia zobowiązania podatkowego. W efekcie, przedawnienie należności podatkowej nie będzie już automatycznie skutkowało ustaniem karalności czynu polegającego na jej uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie. Oznacza to rozdzielenie reżimu przedawnienia podatkowego od reżimu przedawnienia odpowiedzialności karnej skarbowej. Dodatkowo ustawa wprowadza nową instytucję obowiązku uiszczenia równowartości pieniężnej uszczuplonej należności publicznoprawnej, co ma umożliwić odzyskanie ekonomicznego ekwiwalentu uszczuplenia także w sytuacji, gdy sama należność podatkowa uległa już przedawnieniu.

Wprowadzono również nowe zasady dotyczące zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym. Dotychczas obowiązujące rozwiązanie, zgodnie z którym takie zobowiązania w praktyce nie podlegały przedawnieniu, zostało zastąpione mechanizmem zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Zawieszenie to zostało jednak ograniczone czasowo i co do zasady nie może trwać dłużej niż pięć lat.

Ustawa zawiera także szereg innych zmian szczegółowych. Wydłuża o rok termin na ustalenie zobowiązania podatkowego z tytułu przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Wprowadza ponadto nową przesłankę zawieszenia biegu przedawnienia na czas prowadzenia określonych postępowań związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania. Dodatkowo przewiduje wydłużenie terminu przedawnienia w sytuacji, gdy podatnik składa korektę deklaracji skutkującą zmniejszeniem podatku, zwiększeniem zwrotu podatku lub zwiększeniem straty podatkowej krótko przed upływem terminu przedawnienia. Rozwiązanie to ma zapewnić organom podatkowym dodatkowy czas na weryfikację skutków takich korekt.

W trakcie prac parlamentarnych rozwiązania przewidziane w ustawie były przedmiotem krytyki ze strony opozycji.

Jednym z głównych zarzutów formułowanych podczas debaty parlamentarnej była ograniczona praktyczna skuteczność najbardziej nagłaśnianej zmiany, tj. uchylenia przepisu pozwalającego na zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego poprzez wszczęcie postępowania karnego skarbowego. Wskazywano, że rozwiązanie to ma w dużej mierze charakter deklaracyjny, ponieważ zgodnie z przepisami przejściowymi nowe regulacje będą stosowane przede wszystkim do zobowiązań podatkowych powstałych po wejściu ustawy

w życie. Oznacza to, że w odniesieniu do większości istniejących już zobowiązań nadal znajdują zastosowanie dotychczasowe przepisy. Zdaniem krytyków ustawy powoduje to znaczne odsunięcie w czasie rzeczywistych skutków reformy. W szczególności w przypadku podatku od towarów i usług (VAT), gdzie terminy przedawnienia są wieloletnie, praktyczne znaczenie uchylenia art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej będzie odczuwalne dopiero po upływie kilku lat od wejścia ustawy w życie. Z tego względu oceniono proponowane rozwiązanie jako spóźnione i niewystarczające, argumentując, że nie przyniesie ono szybkiej poprawy sytuacji podatników, którzy już obecnie pozostają stronami postępowań podatkowych i karnych skarbowych.

Jeszcze dalej idące zastrzeżenia dotyczyły zmian w Kodeksie karnym skarbowym. Przedstawiciele opozycji podnosili, że likwidacja możliwości zawieszania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego została skompensowana przez równoczesne rozszerzenie instrumentów odpowiedzialności karnej skarbowej. W ich ocenie ustawodawca usuwa jedno narzędzie wykorzystywane przez organy podatkowe, ale jednocześnie tworzy nowe mechanizmy pozwalające na dalsze dochodzenie odpowiedzialności po wygaśnięciu samego zobowiązania podatkowego. W związku z tym ustawa jedynie pozornie wzmacnia gwarancje podatników poprzez uchylenie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, podczas gdy równocześnie znacząco rozszerza możliwości państwa w zakresie dochodzenia odpowiedzialności za uszczuplenia podatkowe. Podatnicy otrzymują wprawdzie korzystną zmianę w obszarze przedawnienia zobowiązań podatkowych, jednak jej znaczenie zostaje ograniczone przez utrzymanie możliwości ścigania czynów skarbowych oraz dochodzenia równowartości przedawnionych należności publicznoprawnych przez dłuższy czas.

Podzielam tę ocenę, ponieważ ustawa, eliminując krytykowany mechanizm zawieszania biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych, równocześnie osłabia pozytywny skutek tej zmiany, w szczególności poprzez ograniczenie skutków przedawnienia należności podatkowych dla odpowiedzialności karnej skarbowej oraz rozszerzenie możliwości dochodzenia równowartości uszczuplonych należności publicznoprawnych. Ustawa tworzy zatem nowe ryzyko zwiększenia represyjnego charakteru prawa podatkowego i karnego skarbowego. Z jednej strony likwiduje mechanizm zawieszania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego poprzez wszczęcie postępowania karnego skarbowego, a z drugiej, wprowadza rozwiązania, które całkowicie niwelują korzystne skutki tej zmiany dla podatników.

Jednym z głównych zarzutów, które przedstawiam wobec przekazanej mi do podpisu ustawy jest rozdzielenie przedawnienia zobowiązania podatkowego od przedawnienia

odpowiedzialności karnej skarbowej. W konsekwencji wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia nie będzie już automatycznie prowadziło do zakończenia możliwości ścigania sprawcy za przestępstwo lub wykroczenie skarbowe związane z tym zobowiązaniem. Organy ścigania i sądy będą mogły nadal prowadzić postępowanie karne skarbowe, a także stosować przewidziane w ustawie środki o charakterze majątkowym, w szczególności w postaci obowiązku uiszczenia „równowartości pieniężnej uszczuplonej należności publicznoprawnej”. W praktyce oznacza to, że nawet po wygaśnięciu zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia organy państwa zachowują możliwość prowadzenia postępowania karnego skarbowego, a sąd będzie mógł nałożyć na sprawcę obowiązek zapłaty kwoty odpowiadającej wysokości przedawnionego podatku. Powoduje to istotne ograniczenie praktycznego znaczenia instytucji przedawnienia, która w założeniu ma służyć stabilizacji stosunków prawnych i wyznaczać granice czasowe ingerencji państwa w sferę praw i obowiązków obywatela.

Przedawnienie należy do fundamentalnych instytucji współczesnego prawa publicznego. Występuje zarówno w prawie karnym, jak i w prawie podatkowym, pełniąc funkcję gwarancyjną wobec jednostki oraz stabilizującą wobec stosunków prawnych. Istota przedawnienia polega na tym, że po upływie określonego przez ustawodawcę czasu wygasają określone uprawnienia państwa do realizacji jego roszczeń lub kompetencji władczych. Instytucja ta znajduje uzasadnienie zarówno w potrzebie zapewnienia pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego, jak i w założeniu, że wraz z upływem czasu słabnie społeczna potrzeba reakcji państwa na określone zdarzenia. W prawie karnym przedawnienie stanowi ograniczenie prawa państwa do ścigania i karania sprawców czynów zabronionych. Ustawodawca wychodzi z założenia, że po upływie określonego czasu od popełnienia czynu maleje potrzeba realizacji celów kary, takich jak sprawiedliwa odpłata, prewencja ogólna czy indywidualna. Jednocześnie wraz z upływem czasu narastają trudności dowodowe, co może prowadzić do obniżenia rzetelności postępowania karnego. Przedawnienie pełni zatem funkcję humanitarną oraz gwarancyjną, chroniąc jednostkę przed nieograniczoną w czasie możliwością ingerencji państwa w jej sferę praw i wolności.

W doktrynie podkreśla się, że przedawnienie karalności nie oznacza stwierdzenia braku bezprawności czynu ani rehabilitacji sprawcy. Jego skutkiem jest jedynie wygaśnięcie prawa państwa do realizowania odpowiedzialności karnej. Z chwilą upływu terminu przedawnienia ustaje możliwość prowadzenia postępowania karnego, a jeżeli postępowanie zostało wszczęte, podlega ono umorzeniu. Tym samym przedawnienie stanowi jedną z negatywnych przesłanek procesowych, których wystąpienie uniemożliwia dalsze prowadzenie postępowania. Podobną

funkcję pełni przedawnienie w prawie podatkowym. Zgodnie z podstawowymi założeniami Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe wygasa wskutek upływu terminu przedawnienia, co prowadzi do utraty przez państwo możliwości skutecznego dochodzenia należności podatkowych. Instytucja ta ma zapewniać stabilizację sytuacji prawnej podatnika oraz eliminować stan długotrwałej niepewności co do zakresu jego obowiązków wobec państwa. Podatnik powinien mieć bowiem możliwość racjonalnego planowania swojej działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej bez ryzyka nieograniczonego w czasie dochodzenia przez organy podatkowe dawnych zobowiązań.

W świetle powyższego w pierwszej kolejności należy wskazać, że rozwiązania przyjęte w ustawie godzą w zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzoną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Zasada ta wymaga, aby obywatel miał możliwość racjonalnego przewidywania skutków prawnych swoich działań oraz mógł polegać na stabilności, spójności i przewidywalności rozwiązań przyjętych przez ustawodawcę. W tym kontekście należy przypomnieć utrwalone stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym zasada demokratycznego państwa prawnego obejmuje zarówno zakaz kreowania instytucji pozornych, jak i nakaz zapewnienia jednostce bezpieczeństwa prawnego, pewności prawa oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań. W wyroku z dnia 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, Trybunał wskazał, że ustawodawca nie może tworzyć rozwiązań, które formalnie przyznają określone prawa, lecz w praktyce pozbawiają je realnej możliwości wykonania, prowadząc do powstania swoistego *nudum ius*. Jednocześnie w orzecznictwie konsekwentnie podkreślano, że obywatel powinien mieć możliwość racjonalnego planowania swoich działań w oparciu o obowiązujące przepisy oraz uzasadnione oczekiwanie, że ustawodawca nie będzie zmieniał ich w sposób arbitralny (wyrok z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00). Szczególne znaczenie ma również wyrok z dnia 19 kwietnia 2005 r., sygn. K 4/05, w którym Trybunał uznał złamanie swoistego „przrzeczenia ustawowego” za wyjątkowo rażące naruszenie zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Obywatel ma bowiem prawo oczekiwać, że państwo będzie działało w sposób lojalny, konsekwentny i przewidywalny, a przyznane mu uprawnienia nie zostaną pozbawione praktycznej skuteczności bez szczególnie ważnych racji konstytucyjnych. W wyroku z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, Trybunał podkreślił ponadto, że prawo nie może stawać się swoistą pułapką dla obywatela, a nowe regulacje nie powinny zaskakiwać ich adresatów ani niweczyć skutków działań podjętych w zaufaniu do wcześniej obowiązujących przepisów. Na konieczność poszanowania tych standardów zwracano uwagę również podczas prac legislacyjnych w Senacie, wskazując, że zasada ustania karalności czynu skarbowego wraz

z przedawnieniem należności publicznoprawnej stanowi element polskiego porządku prawnego nieprzerwanie od ponad pięćdziesięciu lat. Trafnie podniesiono wówczas, że utrwalony związek pomiędzy bytem zobowiązania podatkowego a odpowiedzialnością karną skarbową realizuje konstytucyjne wymogi pewności prawa, stabilizacji stosunków prawnych oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań jednostki. Potwierdza to również wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, w którym wskazano, że z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika zarówno zakaz kreowania instytucji pozornych, jak i nakaz stabilizacji stosunków prawnych. Ustawa, dopuszczając możliwość ustalania wysokości należności podatkowej także po jej przedawnieniu, w ramach postępowania karnego skarbowego, a także wykorzystania tych ustaleń jako podstawy do orzeczenia obowiązku zapłaty równowartości uszczuplenia, prowadzi do skutku utrzymywania stanu niepewności prawnej przez okres znacznie dłuższy, niż wynikałoby to z przepisów prawa podatkowego, co prowadzi do osłabienia funkcji gwarancyjnej instytucji przedawnienia i podważa zaufanie obywatela do konsekwencji przyjętych przez ustawodawcę rozwiązań.

Wątpliwości te nabierają szczególnej doniosłości z perspektywy konstytucyjnie gwarantowanego prawa do obrony. Po upływie okresów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego podatnik nie jest już zobowiązany do przechowywania dokumentacji księgowej, podatkowej ani innych dowodów związanych z wykonywaniem obowiązków publicznoprawnych. Regulacje określające terminy przechowywania dokumentów pozostają bowiem ściśle związane z instytucją przedawnienia zobowiązań podatkowych i opierają się na założeniu, że po upływie ustawowo określonego czasu podatnik powinien uzyskać pewność co do ostatecznego ukształtowania swojej sytuacji prawnej. W praktyce może jednak dojść do sytuacji, w której osoba taka zostanie postawiona przed koniecznością obrony swoich racji w postępowaniu karnym skarbowym dotyczącym zdarzeń sprzed wielu lat, nie dysponując już dokumentami niezbędnymi do wykazania prawidłowości dokonanych rozliczeń. Co więcej, wraz z upływem czasu zacierają się również inne źródła dowodowe. Świadkowie mogą nie pamiętać szczegółów zdarzeń, zmieniają miejsce zamieszkania lub miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, a część dokumentacji może zostać zgodnie z prawem zniszczona lub bezpowrotnie utracona. W konsekwencji możliwość skutecznego odtworzenia stanu faktycznego istniejącego wiele lat wcześniej ulega istotnemu ograniczeniu. Prowadzi to do powstania wyraźnej asymetrii procesowej pomiędzy jednostką a organami państwa. Organy ścigania oraz organy podatkowe dysponują rozbudowanym aparatem instytucjonalnym, możliwością gromadzenia i archiwizowania informacji przez długie okresy czasu oraz dostępem do różnorodnych rejestrów publicznych. Podatnik natomiast, działając w zaufaniu do

obowiązujących przepisów i wynikających z nich terminów przechowywania dokumentacji, może zostać pozbawiony podstawowych środków umożliwiających skuteczne zakwestionowanie twierdzeń organów. W takich okolicznościach ciężar upływu czasu obciąża w znacznie większym stopniu jednostkę niż państwo. Należy przy tym podkreślić, że prawo do obrony nie może być rozumiane wyłącznie jako formalna możliwość uczestniczenia w postępowaniu czy składania wyjaśnień. Standard konstytucyjny wymaga zapewnienia rzeczywistej i efektywnej możliwości obrony przed stawianymi zarzutami. Prawo to obejmuje możliwość przedstawiania dowodów na swoją korzyść, kwestionowania materiału dowodowego zgromadzonego przez oskarżyciela oraz wykazywania okoliczności przemawiających za brakiem odpowiedzialności. Jeżeli jednak upływ czasu, zaakceptowany wcześniej przez ustawodawcę poprzez ustanowienie terminów przedawnienia oraz terminów przechowywania dokumentacji, prowadzi do utraty podstawowych środków dowodowych pozostających w dyspozycji podatnika, efektywność prawa do obrony ulega istotnemu osłabieniu. W konsekwencji powstaje znaczące ryzyko, że postępowanie karne skarbowe dotyczące bardzo odległych zdarzeń będzie prowadzone w warunkach, w których oskarżony nie jest już w stanie skutecznie odtworzyć okoliczności sprawy ani przedstawić dowodów przemawiających na jego korzyść. Taki stan rzeczy może prowadzić do naruszenia zasady „równości broni”, stanowiącej jeden z fundamentalnych elementów prawa do rzetelnego procesu, a zarazem podważać gwarancyjną funkcję instytucji przedawnienia. Z perspektywy zasady demokratycznego państwa prawnego trudno bowiem zaakceptować rozwiązanie, które z jednej strony zwalnia podatnika z obowiązku przechowywania dokumentacji po upływie określonego czasu, z drugiej zaś pozostawia go nadal w stanie zagrożenia odpowiedzialnością karną skarbową wymagającą wykazania okoliczności, których udowodnienie bez tej dokumentacji może okazać się faktycznie niemożliwe.

Powyższe rozwiązanie ustawowo budzi również zastrzeżenia z punktu widzenia art. 217 Konstytucji RP oraz samej istoty instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych. Instytucja ta pełni funkcję gwarancyjną i stanowi jeden z podstawowych mechanizmów ograniczających w czasie możliwość realizacji przez państwo jego uprawnień fiskalnych. Po upływie ustawowo określonego terminu zobowiązanie podatkowe wygasa, a podatnik powinien uzyskać pewność co do ostatecznego ukształtowania swojej sytuacji prawnej. Tymczasem rozwiązanie przyjęte w ustawie prowadzi do sytuacji, w której należność podatkowa formalnie ulega przedawnieniu, jednak jej wysokość może być nadal ustalana i weryfikowana w toku postępowania karnego skarbowego, a następnie stanowić podstawę do orzeczenia obowiązku zapłaty równowartości uszczuplenia. Dochodzi zatem do faktycznego obejścia instytucji przedawnienia. Skoro

bowiem po upływie terminu przedawnienia możliwe pozostaje ustalenie wysokości przedawnionej należności oraz nałożenie obowiązku odpowiadającego jej ekonomicznie świadczenia pieniężnego, praktyczne znaczenie samego przedawnienia ulega istotnemu ograniczeniu. W rezultacie dochodzi do istotnego osłabienia funkcji gwarancyjnej instytucji przedawnienia zarówno w wymiarze podatkowym, jak i procesowym. Skoro bowiem przedawnienie ma stanowić jedną z podstawowych gwarancji wolności jednostki wobec władzy publicznej, to rozwiązania umożliwiające osiągnięcie po upływie terminu przedawnienia skutków ekonomicznie i funkcjonalnie zbliżonych do dochodzenia wygasłego zobowiązania podatkowego wymagają szczególnie rygorystycznej oceny z punktu widzenia zasad demokratycznego państwa prawnego, ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, pewności prawa oraz prawa do skutecznej obrony.

Rozwiązania przewidziane w ustawie należy ocenić krytycznie również z punktu widzenia konstytucyjnej zasady podziału i równowagi władz, wyrażonej w art. 10 Konstytucji. Ustalanie istnienia oraz wysokości zobowiązań podatkowych należy co do zasady do kompetencji organów administracji podatkowej, które działają w ramach wyspecjalizowanych procedur przewidzianych przez przepisy prawa podatkowego. To właśnie organy podatkowe dysponują odpowiednimi instrumentami procesowymi służącymi do prowadzenia postępowania dowodowego, określania podstawy opodatkowania, dokonywania wymiaru podatku oraz weryfikowania prawidłowości rozliczeń podatników. Kompetencje te stanowią element wykonywania funkcji administracji publicznej i są realizowane w odrębnym reżimie proceduralnym, podlegającym kontroli sądów administracyjnych. Tymczasem rozwiązania przyjęte w ustawie prowadzą do sytuacji, w której sąd karny będzie zmuszony samodzielnie ustalać wysokość przedawnionej należności publicznoprawnej na potrzeby orzeczenia obowiązku zapłaty jej równowartości. Oznacza to konieczność dokonywania przez sąd karny ustaleń, które ze swojej natury należą do sfery stosowania prawa podatkowego i są tradycyjnie zastrzeżone dla organów podatkowych. W praktyce sąd karny musiałby rozstrzygać kwestie dotyczące wysokości zobowiązania podatkowego, zasadności określonych odliczeń, kwalifikacji poszczególnych zdarzeń gospodarczych czy prawidłowości rozliczeń podatnika, a więc zagadnienia wymagające zastosowania szczegółowych regulacji prawa podatkowego. Sąd karny nie powinien być obciążany obowiązkiem dokonywania ustaleń, które w normalnym toku rzeczy stanowią przedmiot odrębnego postępowania podatkowego prowadzonego przez wyspecjalizowane organy administracji. Nie jest on bowiem organem powołanym do wymiaru podatków ani do rozstrzygania sporów podatkowych. Jego podstawową funkcją jest sprawowanie wymiaru sprawiedliwości poprzez orzekanie o odpowiedzialności karnej za

czyny zabronione. Przeniesienie na grunt postępowania karnego skarbowego konieczności samodzielnego ustalania wysokości przedawnionych należności publicznoprawnych prowadziłoby do zatarcia granicy pomiędzy funkcją jurysdykcyjną sądów a funkcją administracyjną organów podatkowych. Z perspektywy zasady podziału władz szczególnie problematyczne jest także to, że ustalenia dokonywane przez sąd karny dotyczyłyby należności, które z punktu widzenia prawa podatkowego uległy już przedawnieniu. Oznacza to, że nie istnieje już możliwość wydania skutecznej decyzji podatkowej ani przeprowadzenia pełnego postępowania wymiarowego przewidzianego przez Ordynację podatkową. Mimo to sąd karny zostałby zobowiązany do odtworzenia wysokości takiej należności i nadania jej znaczenia prawnego w ramach postępowania represyjnego. W konsekwencji dochodziłoby do swoistego „wtórnego wymiaru podatku” poza procedurami przewidzianymi przez ustawodawcę dla ustalania zobowiązań podatkowych. Przewidziane rozwiązanie nie uwzględnia różnic pomiędzy postępowaniem podatkowym a procesem karnym, które wynikają z odmiennych celów obu postępowań, różnych zasad dowodowych oraz właściwych im instrumentów procesowych. Tymczasem ustalenie wysokości należności publicznoprawnej wymaga zastosowania skomplikowanych instytucji prawa materialnego podatkowego, których wykładnia i stosowanie należą przede wszystkim do organów podatkowych oraz sądów administracyjnych. Wprowadzenie obowiązku dokonywania takich ustaleń przez sądy karne będzie prowadzić do niejedności orzecznictwa oraz powstawania kolizji pomiędzy ocenami dokonywanymi przez organy różnych władz. Ponadto tego rodzaju przesunięcie kompetencji pomiędzy organami należącymi do różnych segmentów władzy publicznej narusza konstytucyjnie wyznaczone granice pomiędzy funkcjami administracji podatkowej a funkcjami wymiaru sprawiedliwości, a tym samym budzi zastrzeżenia z punktu widzenia art. 10 Konstytucji RP oraz wynikającej z niego zasady równowagi i wzajemnego poszanowania kompetencji poszczególnych władz.

W konsekwencji pojawiają się również poważne wątpliwości dotyczące zgodności projektowanych rozwiązań z art. 184 Konstytucji RP, zgodnie z którym sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej, obejmującą również orzekanie w sprawach skarg na decyzje i inne akty organów podatkowych. Przepis ten wyznacza konstytucyjny model kontroli legalności działań administracji publicznej, oparty na wyraźnym rozdzieleniu kompetencji pomiędzy organy administracji, sądy administracyjne oraz sądy powszechne. W modelu tym ustalanie istnienia i wysokości zobowiązań podatkowych należy do organów podatkowych, natomiast kontrola prawidłowości tych ustaleń została powierzona sądom administracyjnym. Tymczasem projektowana regulacja prowadzi do sytuacji, w której

kwestie związane z ustaleniem wysokości należności podatkowej mogłyby być rozstrzygane przez sądy karne, i to niejednokrotnie w odniesieniu do zobowiązań, które z punktu widzenia prawa podatkowego uległy już przedawnieniu. W praktyce oznaczałoby to konieczność dokonywania przez sąd karne ustaleń charakterystycznych dla postępowania podatkowego, obejmujących ocenę prawidłowości rozliczeń podatnika, kwalifikację określonych zdarzeń gospodarczych czy ustalenie podstawy opodatkowania. Ustalenia te mogłyby następnie stanowić podstawę do orzeczenia obowiązku zapłaty równowartości przedawnionej należności publicznoprawnej, mimo że nie byłyby wynikiem postępowania prowadzonego przez właściwe organy podatkowe i poddanego kontroli sądów administracyjnych. Takie rozwiązanie rodzi poważnie ryzyko obejścia konstytucyjnie ukształtowanego systemu kontroli działalności administracji publicznej. Spór dotyczący wysokości zobowiązania podatkowego, który zgodnie z założeniami ustrojowymi powinien zostać rozstrzygnięty przez organy podatkowe, a następnie – w razie potrzeby – poddany kontroli wojewódzkiego sądu administracyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego, mógłby zostać rozpoznany w ramach postępowania karnego skarbowego. W rezultacie sąd karne dokonywałby ustaleń mających w istocie podatkowy charakter, bez zastosowania wszystkich gwarancji proceduralnych właściwych dla postępowania podatkowego i sądowoadministracyjnego. Należy podkreślić, że sądownictwo administracyjne zostało wyposażone przez ustrojodawcę w szczególną kompetencję do kontroli legalności działań administracji publicznej właśnie dlatego, że rozstrzyganie sporów administracyjnych, w tym podatkowych, wymaga specjalistycznej wiedzy oraz stosowania odrębnych standardów kontroli. Sądy administracyjne badają zgodność działań organów z prawem, oceniają prawidłowość przeprowadzonego postępowania oraz czuwają nad przestrzeganiem praw jednostki w relacjach z administracją publiczną. Przeniesienie istotnych elementów tego rodzaju sporów do postępowania karnego mogłoby prowadzić do osłabienia funkcji gwarancyjnej sądownictwa administracyjnego oraz ograniczenia jego konstytucyjnej roli. Nie można również wykluczyć powstania sytuacji, w których te same zagadnienia podatkowe byłyby oceniane przez różne sądy w odmiennych postępowaniach, według różnych zasad procesowych i dla różnych celów. Sąd administracyjny kontroluje bowiem legalność działania organu podatkowego, podczas gdy sąd karne rozstrzyga o odpowiedzialności karnej oraz środkach związanych z tą odpowiedzialnością. Wprowadzenie mechanizmu wymagającego od sądu karnego samodzielnego ustalania wysokości należności publicznoprawnej może prowadzić do nakładania się kompetencji obu pionów sądownictwa oraz do powstawania rozbieżności orzeczniczych, trudnych do pogodzenia z zasadą spójności systemu prawa. W konsekwencji rozwiązanie to może stanowić ingerencję w konstytucyjny

model podziału kompetencji pomiędzy sądy administracyjne i sądy powszechne. Powstaje bowiem realne ryzyko przesunięcia części sporów o charakterze podatkowym do postępowań karnych skarbowych, mimo że ich istota pozostaje związana z ustaleniem istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego. Taka tendencja mogłaby prowadzić do osłabienia roli sądownictwa administracyjnego jako wyspecjalizowanego organu kontroli działalności administracji publicznej oraz do podważenia funkcji, jaką art. 184 Konstytucji RP przypisuje sądom administracyjnym w systemie ochrony praw jednostki. Na tym tle aktualizują się również wątpliwości dotyczące art. 45 ust. 1 Konstytucji gwarantującego każdemu prawo do rozpoznania sprawy przez właściwy, niezależny i bezstronny sąd. Jeżeli istota sporu dotyczy w rzeczywistości ustalenia wysokości należności podatkowej, to pojawia się pytanie, czy rozstrzyganie takich kwestii przez sąd karny, a nie przez sąd administracyjny wyspecjalizowany w kontroli legalności działań organów podatkowych, odpowiada konstytucyjnemu wymogowi rozpoznania sprawy przez sąd właściwy rzeczowo dla danego rodzaju spraw.

W mojej ocenie przedstawione wyżej argumenty prowadzą do jednoznacznego wniosku, że ustawa z dnia 15 maja 2026 r. w obecnym kształcie nie spełnia standardów właściwych dla regulacji dotyczących tak istotnej materii, jaką są zobowiązania podatkowe. Jak już wskazałem ustawa ta nie tylko nie spotkała się z kompromisem politycznym, ale została poddana ostrej krytyce w debacie parlamentarnej. Moim zdaniem nie ma racji bytu wprowadzenie do polskiego porządku prawnego zaproponowanych zmian przy tak licznych głosach krytyki zarówno ze strony środowisk politycznych, jak i interesariuszy społecznych.

Przedstawiając Wysokiej Izbie motywy wniosku o ponowne rozpatrzenie ustawy z dnia 15 maja 2026 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy – Kodeks karny skarbowy, wyrażam jednocześnie przekonanie, że Sejm dokonując powtórnej oceny przyjętych w ustawie rozwiązań, podzieli przedstawione przeze mnie stanowisko.