Zmiany do ustawy Ordynacja podatkowa oraz ustawy Kodeks karny skarbowy– głos w dyskusji

Magdalena Walczak [mwalcza1@sgh.waw.pl]

SGH Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

II Konferencja naukowa: Płynność finansowa. Przedsiębiorstwo – rynki finansowe – gospodarka
17-18 listopada 2026 r.
Kolegium Zarządzania i Finansów
Instytut Finansów

Wstęp

System opodatkowania wpływa na płynność finansową poprzez wysokość obciążeń podatkowych, termin ich zapłaty oraz możliwość dostosowania rozliczeń do rzeczywistych przepływów pieniężnych. Jakość prawodawstwa podatkowego w sposób bezpośredni wpływa na zdolność do terminowego regulowania swoich zobowiązań finansowych, zarówno przez osoby fizyczne i osoby prawne.
W tym kontekście należy zauważyć, że polski system podatkowy od lat klasyfikowany jest jako skomplikowany i wymagający uproszczenia. Z raportu „International Tax Competitiveness Index 2026" wynika, że Polska zajmuje 32. miejsce na 38 krajów OECD w rankingu konkurencyjności systemów podatkowych. Oznacza to, że polski system podatkowy oceniany jest jako mało konkurencyjny. Warto zauważyć, że autorzy raportu nie uznają Polski za kraj o szczególnie wysokich stawkach podatkowych, ale wskazują, że polski system podatkowy jest konstrukcyjnie niezwykle skomplikowany.
Dlatego wszelkie zmiany legislacyjne w obrębie prawa podatkowego winny pozostawać w szczególnym kręgu zainteresowania, tak praktyków gospodarczych jak i przedstawicieli nauki.

W niniejszym plakacie poddano analizie studium przypadku, jakim jest Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz ustawy - Kodeks karny skarbowy, Druk nr 2288 [Dalej: **Projekt nowelizacji**] z dnia 25.02.2026.
W kontekście analizy projektu zmian legislacyjnych skupiono się na relacji katalogu teoretycznych zasad podatkowych (w szczególności zasadzie pewności A. Smitha) do praktycznej emanacji działań prawodawcy jaką jest Projekt nowelizacji. Poddano krytycznej analizie wybrane postulowane zmiany.

Kwestie/Pytania zasadnicze:

- **Czy art. 1 pkt 2 lit d Projektu nowelizacji tj. postulowane uchylenie art. 70 § 8 o.p. odpowiada smithowskim zasadom podatkowym?**
- **Czy art. 2 pkt 2 w zw. z art. 2 pkt 5 lit a Projektu nowelizacji tj. postulowane uchylenie art. 44§ 2 kks wraz z wprowadzeniem art. 15§ 1a kks. odpowiada smithowskim zasadom podatkowym?**

Uwagi ogólne

Zasada pewności opodatkowania, którą sformułował Adam Smith w swoim dziele pt. „Badania nad naturą i przyczynami bogactwa narodów" i której sam autor przypisywał szczególną wagę, zakłada, że podatnik powinien z góry wiedzieć, kiedy, w jakiej wysokości i na jakich zasadach jest zobowiązany do zapłaty podatku. Zasada ta ma w szczególności służyć eliminacji dowolności interpretacyjnej organów skarbowych.

Ad. Pytanie 1

Zaprezentowany Projekt nowelizacji zawiera rozwiązania wyczekiwane przez prawników, w szczególności doczekano się uchylenia art. 70§8 o.p., co usuwa rozbieżność między literalną wykładnią przepisu a wykładnią systemową i ukształtowanym orzecznictwem, które słusznie uwzględniało zapadły w 2013 roku wyrok Trybunału Konstytucyjnego [Wyrok TK z 8.10.2013 r., SK 40/12, OTK-A 2013, nr 7, poz. 97].
Jak się wydaje judykatura i doktryna powinny pozytywnie zareagować na uchylenie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (art. 1 pkt 2a projektu) i wynikowe zmiany (uchylenia) art. 70 § 7 pkt 1 o.p., a to chociaż z uwagi na tezę Postanowienie NSA z 14.04.2025 r., I FSK 1078/24, ONSAiWSA 2025, nr 4, poz. 53, zgodnie z którą „Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych, których jedynym motywem - ze względu na zawieszenie biegu terminu przedawnienia - jest niedopuszczenie do przedawnienia zobowiązania podatkowego, stanowi istotne naruszenie art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111) i pozostaje w sprzeczności z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej." Pojawia się pytanie czy postulowany §70 § 6 pkt 7 o.p. nie generuje tożsamych ryzyk, co przeznaczony projektem do uchylenia art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

ODPOWIEDŹ: Tak, art. 1 pkt 2 lit d Projektu nowelizacji tj. postulowane uchylenie art. 70 § 8 o.p. odpowiada smithowskim zasadom podatkowym.

Ad. Pytanie 2

W państwie prawa jednym z instrumentów realizacji zasady pewności podatkowej jawi się instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych uregulowana w art. 70 i nast. ustawy z 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa. Przedawnienie służy zapewnieniu stabilizacji stosunków prawnych między podatnikiem a państwem. Ograniczenie w czasie możliwości dochodzenia należności podatkowych przez organy państwa pozwala podatnikowi uzyskać pewność co do ostatecznego ukształtowania jego sytuacji prawnej. Znaczenie przedawnienia jako gwarancji pewności prawa wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny. W wyroku z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, wskazano, że instytucja przedawnienia pełni istotną funkcję z punktu widzenia zasady bezpieczeństwa prawnego i ochrony zaufania obywatela do państwa wynikających z art. 2 Konstytucji RP. Również Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że przedawnienie zobowiązań podatkowych stanowi jedną z podstawowych gwarancji ochrony podatnika. W uchwale siedmiu sędziów NSA z 18 marca 2019 r., sygn. I FPS 3/18, podkreślono konieczność ścisłej wykładni przepisów prowadzących do wydłużania biegu terminu przedawnienia, gdyż instytucja ta realizuje konstytucyjne wartości pewności i bezpieczeństwa prawnego. Podobne stanowisko wyrażono m.in. w uchwale NSA z 24 maja 2021 r., sygn. I FPS 1/21. Przedawnienie nie jest wyłącznie technicznym mechanizmem ograniczającym czas dochodzenia należności podatkowych, lecz pełni funkcję gwarancyjną, chroniąc podatnika przed nieograniczoną w czasie ingerencją fiskalną państwa. W tym sensie stanowi ono jeden z najważniejszych instrumentów realizacji smithowskiej zasady pewności opodatkowania oraz zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.
Lektura Projektu nowelizacji budzi poważne wątpliwości, nawet natury konstytucyjnej, w szczególności w zakresie „obejścia" instytucji przedawnienia roszczeń.

Projektowane uchylenie art. 44§ 2 k.k.s. w dotychczasowym brzmieniu [tj. *Karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności*.] wraz z wprowadzeniem art. 15§ 1a k.k.s. w postulowanym brzmieniu de facto doprowadzi do sytuacji, w której sąd powszechny może orzec odpowiedzialność karną skarbową nawet wtedy, gdy zobowiązanie podatkowe uległo już przedawnieniu. Uchylenie art. 44 § 2 k.k.s. generuje swoisty paradoks systemowy. Ustawodawca przewiduje możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej nawet po upływie terminu przedawniania, i dopuszcza orzeczenie obowiązku zapłaty równowartości przedawnionej należności, co stoi w jaskrawym kontraście z zasadą legalizmu, i jak się wydaje niweczy funkcję gwarancyjną instytucji przedawnienia.
Z samej projektowanej definicji wprowadzanej w art. 53 § 27a o.p. widać, że nowelizator dostrzega, że po upływie terminu przedawnienia należność traci swój byt, zobowiązanie podatkowe wygasa ex lege (art. 59 § 1 pkt 9 o.p.), a mimo to wprowadza niniejszym projektem drogę „zaspokajania równowartości należności", po wygaśnięciu zobowiązania. W takim modelu przedawnienie traci swój gwarancyjny charakter, i staje się jedynie konstrukcją formalną, wręcz teoretyczną, której praktyczne znaczenie zostaje wyłączone. Formalnie nie istnienie zobowiązanie podatkowe, ale ustawodawca tworzy nowy obowiązek zapłaty tej samej kwoty (równowartości) inną drogą.
Projekt wprawdzie nie „wskrzesza" wygaśniętego zobowiązania podatkowego, ale wprowadza nowy, odrębny obowiązek wynikający z czynu zabronionego, którego byt jest równoległy do sankcji karnoskarbowej, stąd dochodzić może do podwójnego karania za ten sam czyn.
Warto zwrócić uwagę, że postulowana zmiana może doprowadzić do niepewności podatnika trwającej de facto w nieograniczonym czasie. Z uwagi na możliwość przypisania odpowiedzialności za „równowartość należności" należy się liczyć z tym, że racjonalny podatnik będzie musiał – celem zabezpieczenia ewentualnej przyszłej obrony – gromadzić i przechowywać wszelką dokumentację podatkową także po upływnie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.
Powstaje zasadnicze pytanie czy taka konstrukcja nie jest sprzeczna z konstytucyjną zasada demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP).
Nadto proponowane rozwiązanie może skutkować paraliżem sądownictwa. Nie jest zbyt daleko posuniętą hipotezą, że organy będą kierować akty oskarżenia do sądów karnych bez uprzedniego zakończenia postępowania podatkowego decyzją administracyjną. Wtedy to sąd karny będzie zobligowany rozstrzygać zarówno o winie, jak i o (nie)istnieniu i wysokości zobowiązania podatkowego/wysokości równowartości należności. Jak się wydaje sąd nie jest organem , który winien zajmować się powyższym.
Jeśli przyjąć, że interes podatnika – jako strony słabszej w stosunku prawnopodatkowym winien być objęty większą ochroną niż interes Skarbu Państwa to wprowadzenie kolejnych przesłanek wydłużających bieg terminu przedawnienia tj. w szczególności złożenie korekty deklaracji w ciągu 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia (art. 1 pkt 4 projektu, projektowany art. 70f Ordynacji podatkowej) należy ocenić negatywnie. Na marginesie należy zauważyć, że w aktualnie obwiązujących przepisach istnieje już możliwość- na gruncie art. 79§ 3 o.p.) weryfikacji przez Organ poprawności żądanej nadpłaty po upływie „ustawowego" terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. A jak się wydaje postulowane brzmienie art. 70f o.p. dotyczy właśnie sytuacji nadpłaty.
W kontekście wprowadzenia kolejnych przesłanek wydłużających bieg terminu przedawnienia negatywnie należy ocenić proponowane brzmienie art. 70 § 7 a o.p. Projekt nowelizacji z jednej strony (zasadnie skądinąd) uchyla przepis literalnie traktujący o braku przedawnienia zobowiązań zabezpieczonych hipoteką, a jednocześnie tylnymi drzwiami – poprzez postulowane brzmienie art. 70 § 7 a o.p. wprowadza „długookresowe" wydłużenie terminu przedawnienia poprzez zastosowanie instytucji zawieszenia biegu terminu. Rodzi się wątpliwość, czy nie otworzy to furtki do instrumentalnego wykorzystywania hipoteki przymusowej lub zastawu do prolongacji terminu Organu na dokonanie weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych.

ODPOWIEDŹ: NIE, art. art. 2 pkt 2 w zw. z art. 2 pkt 5 lit a Projektu nowelizacji nie odpowiada smithowskim zasadom podatkowym.

Podsumowanie

Należy podzielić zapatrywanie części doktryny, iż współczesne systemy podatkowe przechodzą głęboki kryzys zasady pewności i przejrzystości. Podatnicy nie są w stanie antycypować skutków prawnych swoich działań, co wprost narusza wertykalną pewność prawa tj. bezpieczeństwo i pewność relacji między państwem a jednostką. Coraz częściej zasada fiskalizmu zdaje się przeważać nad postulatami ekonomicznymi i etycznymi, w szczególności nad zasadną pewności podatkowej w rozumieniu Adama Smitha. Postulowane działania nowelizujące zdają się jedynie pogłębiać zastaną wadliwość systemową.

W tym miejscu wypada zaznaczyć, że prace na Projektem nowelizacji nie zostały ukończone. W dniu 17.06.2026 doręczono Wniosek Prezydenta RP o ponowne rozpatrzenie ustawy z dnia 15 maja 2026 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz ustawy - Kodeks karny skarbowy, Druk nr 2712

Bibliografia:
1.International Tax Competitiveness Index 2026, https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2026/10/ITCI_26_book_v1.pdf
2.Pączkowska, A., Walczak, M. (2015), „Polski system podatkowy w kontekście zasad podatkowych A. Smitha", [w:] O nowy ład finansowy w Polsce. Rekomendacje dla animatorów życia gospodarczego., Opracowanie naukowe z serii „Przedsiębiorczość" (s. 655-667), Ostaszewski, J. (red.). Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
3.Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz ustawy - Kodeks karny skarbowy, Druk 2288, https://www.sejm.gov.pl/sejm10.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=2288
4.Szlęzak-Matusewicz, J. (2026) Wybrane zasady podatkowe w dobie „nowego ładu podatkowego" w Polsce w latach 2021-2026 [w:] Myśl ekonomiczna i finansowa: tradycje, nowe horyzonty. Ekonomia i finanse w służbie gospodarki (s.507-535), Kreczmańska-Gigol K., Jamroży M.(red.). Warszawa: Oficyna Wydawnicza SGH.
5.Uchwała NSA z 18.03.2019 r., I FPS 3/18, Legalis nr 1884474.
6.Uchwała NSA z 24.05.2021 r., I FPS 1/21, Legalis nr 2576683.