



Instytut Legislacji i Prac Parlamentarnych
Naczelnej Rady Adwokackiej

ul. Świętojerska 16, 00-202 Warszawa

tel. 22 505 25 02, fax 22 505 08

e-mail: nra@nra.pl www.nra.pl

Warszawa, dnia 19 sierpnia 2025 r.

DA.023.142.2025

OPINIA

w przedmiocie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (nr UD196 w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów)

1) Przedmiot opinii

Przedmiotem niniejszego opracowania jest analiza rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (nr UD196; dalej: „Projekt”).

Opinia została sporządzona przez członków Zespołu ds. opiniowania i sporządzania projektów legislacyjnych w zakresie prawa podatkowego Instytutu Legislacji i Prac Parlamentarnych Naczelnej Rady Adwokackiej.

2) Zakres opinii

Ze względu na szeroki zakres nowelizacji, niniejszy dokument odnosi się do wybranych zagadnień istotnych z punktu widzenia praktyki stosowania prawa podatkowego, w szczególności dotyczących zmian w regulacjach o:

- uchyleniu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. i art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 poz. 111; dalej: „o.p.” lub „Ordynacja podatkowa”);
- projektowanym art. 70 § 6 pkt 8 o.p. (nowa przesłanka zawieszenia biegu terminu przedawnienia – GAAR);
- przepisach przejściowych (art. 23 i art. 25 projektu) dotyczących zmian w zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych;
- uchyleniu art. 44 § 2 oraz dodanie art. 15 § 1a ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks Karny Skarbowy (Dz. U. z 2025 poz. 633; dalej: „k.k.s.”);
- zmianie brzmienia art. 14b § 2a pkt 4 Ordynacji podatkowej;
- wybranych zmianach w zakresie obowiązków raportowania schematów podatkowych (MDR).

Zmiany te mają istotne znaczenie z punktu widzenia ochrony konstytucyjnych praw podatników, stabilności stosunków prawnych oraz przeciwdziałania nadużyciom w stosowaniu prawa podatkowego.

3) Ocena poszczególnych rozwiązań

I. Wybrane zmiany w zakresie przedawnienia

Projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r. wprowadza istotne modyfikacje w zakresie przepisów regulujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, które należy ocenić jako jedne z najdalej idących od czasu uchwalenia obecnej Ordynacji podatkowej. Kierunek zmian – zwłaszcza w zakresie eliminacji przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. – jest w pełni uzasadniony z perspektywy ochrony praw podatników i realizacji konstytucyjnych zasad państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP).

Jednocześnie projekt wprowadza nową przesłankę zawieszenia biegu przedawnienia – wszczęcie postępowania w sprawach unikania opodatkowania (GAAR) lub przejęcie postępowania przez Szefa KAS – która wymaga istotnego doprecyzowania, aby nie stała się nowym narzędziem instrumentalnego wydłużania przedawnienia.

i) Likwidacja przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe

(art. 1 pkt 13 lit. a tiret pierwsze projektu i lit. b tiret pierwsze, pkt 14 i 15 projektu, uchylenie w art. 70 w § 6 pkt 1 i w § 7 pkt 1, uchylenie art. 70c, zmiana w art. 71 Ordynacji podatkowej)

Proponowana zmiana zasługuje na pełną aprobatę.

Dotychczasowe brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. umożliwiało organom podatkowym instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Już od chwili wejścia w życie – 1 stycznia 2003 r. – mechanizm ten budził istotne wątpliwości, zarówno na etapie prac legislacyjnych¹, jak i w toku stosowania. Wskazywano wówczas na ryzyko nadmiernego przenikania elementów prawa karnego skarbowego do regulacji podatkowych².

Doświadczenia ostatnich lat potwierdziły te obawy w stopniu znacząco przekraczającym pierwotne przewidywania³. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stał się w praktyce narzędziem instrumentalnego wydłużania biegu terminu przedawnienia, co wielokrotnie było przedmiotem krytyki w doktrynie oraz ocen sądów administracyjnych. Liczne spory sądowoadministracyjne ujawniły, że przepis ten stanowi przykład szczególnie ryzykownego powiązania regulacji podatkowych z instrumentami prawa karnego⁴.

Skala problemów interpretacyjnych i praktycznych związanych z tym mechanizmem pokazała, że dotychczasowe działania – w tym trzy uchwały NSA⁵ czy skierowanie zagadnienia sygnalizacyjnego do

¹ Zob. L. Etel, *Opinia z 8.05.2002 r. w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw* (IV kadencja, druk sejm. nr 414), s. 9–10.

² Zob. B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego* (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej), POP 2011/1, s. 14–17.

³ I. Sepioło-Jankowska, *Podobieństwo sankcji karnych...*, s. 148–149.

⁴ D. Strzelec, *Postępowanie podatkowe...*, s. 148–149.

⁵ Por. uchwały NSA (7): z 18.06.2018 r., I FPS 1/18, ONSAiWSA 2018/6, poz. 96; z 18.03.2019 r., I FPS 3/18, ONSAiWSA 2019/4, poz. 55; z 24.05.2021 r., I FPS 1/21, ONSAiWSA 2021, nr 5, poz. 69.

Ministra Finansów⁶ – nie stanowiły wystarczającej odpowiedzi na wyzwania wynikające z obecnego modelu regulacyjnego. Ujawniły one jednak, że źródło nadużyć ma charakter strukturalny i wynika z samej konstrukcji normy prawnej, a jego wyeliminowanie wymaga zmian ustawowych.

Wcześniejsze propozycje legislacyjne, w tym marcowy projekt nowelizacji⁷ określany mianem „rewizji instytucji przedawnienia”⁸, przewidywały jedynie formalne ograniczenie przesłanki zawieszenia – m.in. poprzez jej zawężenie⁹ – nie eliminując jednak zasadniczego zagrożenia, jakim pozostaje możliwość wykorzystywania postępowań karnych skarbowych wyłącznie w celu przedłużenia biegu przedawnienia. Były to rozwiązania cząstkowe, niewspółmierne do skali problemu sygnalizowanego w orzecznictwie i literaturze.

Na potrzebę głębokiej reformy w tym obszarze zwracała uwagę jedna z autorek niniejszej opinii w najnowszej monografii *Minimalizacja ryzyka oszustw i nadużyć podatkowych. Metody ochrony przed nieuczciwymi praktykami. Problematyka podatkowa i karna*, red. D. Dominik-Ogińska, J. Matarewicz, W. Morawski, Warszawa 2025. W rozdziale pt. *Na styku prawa podatkowego i karnego skarbowego: między prewencją a instrumentalizacją – szanse i zagrożenia dla podatników* K. Gwizdak podkreśliła, że ustawodawca powinien odejść od kosmetycznych zmian i w sposób zasadniczy przeformułować przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, tak aby prawo karne skarbowe pełniło funkcję uzupełniającą, a nie dominującą względem prawa podatkowego. W przeciwnym razie problem wykorzystywania postępowań karnych skarbowych do przedłużania biegu przedawnienia pozostanie trwałym elementem polskiego systemu podatkowego.

Wydaje się więc, że ustawodawca wreszcie uwzględnił postulaty doktrynalne, w których od lat podkreślano, że utrzymywanie tej przesłanki w obecnym kształcie prowadzi do erozji gwarancyjnej funkcji przedawnienia, czyniąc ją coraz trudniejszą do pogodzenia z zasadami demokratycznego państwa prawnego.

Dlatego uwzględnienie w projekcie ustawy postulatu całkowitego uchylecia tej przesłanki należy ocenić jednoznacznie pozytywnie. Rozwiązanie to przywraca spójność systemu z zasadami państwa prawa, wzmacnia ochronę praw podatników, zapewnia zgodność regulacji z zasadą pewności prawa i zaufania obywatela do państwa oraz eliminuje strukturalne źródło nadużyć, którego nie udało się usunąć żadnymi dotychczasowymi środkami.

Ocena regulacji: pozytywna – projekt przywraca zgodność regulacji z zasadami państwa prawa poprzez usunięcie normy umożliwiającej instrumentalne wydłużanie terminu przedawnienia, której stosowanie w praktyce podważało stabilność i pewność stosunków podatkowych. Zmiana ta realizuje wieloletnie

⁶ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14.04.2025 r., I FSK 1078/24, w którym – po raz pierwszy od wielu lat – wydano postanowienie sygnalizacyjne (art. 155 p.p.s.a.), zwracając się do Ministra Finansów o podjęcie działań legislacyjnych w związku z problemem systemowego wykorzystywania przez organy skarbowe mechanizmu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

⁷ Por. rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 28 marca 2025 r., nr UD196, Sejm X kadencji, dostępny w serwisie Rządowego Centrum Legislacji: <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12396201/> (dostęp: 14.08.2025).

⁸ Zob. komunikat Kancelarii Prezesa Rady Ministrów w odniesieniu do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, opublikowany 28 marca 2025 r., dostępny na stronie: <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy--ordynacja-podatkowa-oraz-niektorych-innych-ustaw3> (dostęp: 14.08.2025).

⁹ Zob. rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 28 marca 2025 r. (nr UD196, Sejm X kadencji), który zakładał zawężenie stosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jedynie do sytuacji wszczęcia postępowania w sprawach o wybrane przestępstwa skarbowe wskazane w ustawie – Kodeks karny skarbowy z 10 września 1999 r. Projekt udostępniony w serwisie Rządowego Centrum Legislacji: <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12396201/> (dostęp: 14.08.2025).

postulaty środowiska prawniczego, samorządów zawodowych oraz ekspertów, wskazujących na patologiczne skutki obowiązywania obecnych przepisów. Uchylenie tej regulacji eliminuje strukturalne źródło nadużyć, którego nie była w stanie zniwelować nawet kontrola sądowa po uchwale NSA z 2021 r., I FPS 1/21.

ii) Przepis przejściowy odnośnie zmian w zakresie przedawnienia

(art. 23 projektu)

Zastrzeżenia budzi projektowany art. 23, który przewiduje, że uchylenie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. będzie miało zastosowanie wyłącznie do zobowiązań podatkowych powstałych od dnia wejścia w życie ustawy, tj. od 1 stycznia 2026 r. W praktyce oznacza to, że dla zobowiązań powstałych przed tą datą – nawet jeśli przesłanka zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie została jeszcze uruchomiona – organy podatkowe nadal będą mogły wszczynać postępowania karne skarbowe wyłącznie w celu wydłużenia biegu przedawnienia. Takie rozwiązanie skutkuje odsunięciem w czasie efektów korzystnej zmiany dla podatników nawet o kilka lat, w zależności od czasu trwania postępowań karnych skarbowych wszczętych przed tą datą. W konsekwencji przedłuża funkcjonowanie mechanizmu, który NSA uznał za źródło nadużyć i nie realizuje w pełni postulatu wzmocnienia ochrony praw podatników.

Postulat: Nowelizacja powinna obejmować również zobowiązania powstałe przed 1 stycznia 2026 r., w których przesłanka z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie została uruchomiona przed wejściem w życie ustawy, tak aby nowe regulacje mogły znaleźć zastosowanie w możliwie najszerszym zakresie.

iii) Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z postępowaniem podatkowym w przypadku unikania opodatkowania

(art. 1 pkt 13 lit. a tiret drugie i lit. b tiret trzecie, dodanie w art. 70 w § 6 pkt 8 i w § 7 pkt 8 Ordynacji podatkowej)

Projekt zakłada wprowadzenie nowej podstawy zawieszenia biegu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania w sprawach objętych klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a o.p.; dalej również jako: „GAAR”) lub przejęcia postępowania przez Szefa KAS.

Pozytywnie należy ocenić wprowadzenie ograniczenia czasowego zawieszenia do 2 lat – rozwiązanie to zwiększa przewidywalność po stronie podatnika i ogranicza ryzyko nadmiernego przedłużania stanu niepewności prawnej.

Jednakże już samo zestawienie projektowanego mechanizmu z uzasadnieniem projektu ustawy (do art. 23 i 24) prowadzi do wniosku, że nowa przesłanka może w praktyce pełnić funkcję substytutu uchylanej podstawy z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., jeśli wszczynanie postępowań GAAR będzie wykorzystywane w sposób instrumentalny – wyłącznie w celu wydłużenia biegu terminu przedawnienia. Ustawodawca przewiduje bowiem korelację między uchyleniem przesłanki z k.k.s. a wprowadzeniem nowej przesłanki GAAR, zakładając możliwość stosowania art. 70 § 6 pkt 8 do zobowiązań, w których nie znajdzie już zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Powstaje zatem pytanie, czy nowa przesłanka nie zostanie wykorzystana w praktyce w sposób analogiczny do dotychczasowego rozwiązania, pomimo odmiennego charakteru postępowań GAAR – które dotyczą unikania opodatkowania, a nie czynów karno-skarbowych. Taka konstrukcja, przy braku dodatkowych gwarancji proceduralnych, rodzi ryzyko przeniesienia problemu nadużyć z obecnego modelu na nowy.

Ryzyko nadużyć jest szczególnie wyraźne biorąc pod uwagę szeroki i nieostry charakter przesłanek zastosowania klauzuli z art. 119a o.p. W praktyce może to sprzyjać arbitralnemu wszczynaniu postępowań o wątpliwych podstawach merytorycznych, wyłącznie w celu „zabezpieczenia” biegu przedawnienia, bez realnego zamiaru doprowadzenia do wydania decyzji opartej na art. 119a o.p.

W konsekwencji brak wystarczających gwarancji proceduralnych przy nowej konstrukcji może prowadzić do daleko idących naruszeń, jeśli będzie stosowana bez realnej potrzeby lub w oparciu o szeroką uznaniowość organów.

Postulat: ustawodawca powinien rozważyć wprowadzenie do art. 70 § 6 pkt 8 wymogu uprawdopodobnienia przesłanek zastosowania art. 119a o.p. już na etapie wszczęcia postępowania, tak aby ograniczyć możliwość instrumentalnego wykorzystywania tej instytucji wyłącznie w celu zawieszenia biegu przedawnienia. Takie rozwiązanie stanowiłoby istotny element ochrony gwarancyjnej podatnika, zapewniając zgodność projektowanej regulacji z konstytucyjnymi standardami pewności i proporcjonalności prawa.

II. Uchylenie art. 44 § 2 k.k.s. oraz dodanie art. 15 § 1a k.k.s.

i) Wprowadzenie

Projektowana nowelizacja przewiduje istotną zmianę w relacji pomiędzy przedawnieniem zobowiązania podatkowego a ustaniem karalności przestępstw skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej.

Dotychczas oba te mechanizmy były ze sobą systemowo sprzężone: przedawnienie zobowiązania podatkowego w praktyce powodowało zakończenie postępowania karnego skarbowego, a ustalenia dotyczące istnienia i wysokości zobowiązania poprzedzały ocenę odpowiedzialności karnej. Proponowana zmiana zrywa to powiązanie – umożliwiając kontynuowanie postępowania karnego skarbowego oraz orzekanie o równowartości należności publicznoprawnej także wtedy, gdy zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu, a postępowanie podatkowe zostało umorzone.

Zmiana ta ma charakter systemowy – przenosi bowiem istotny ciężar ustaleń materialnoprawnych z wyspecjalizowanych organów podatkowych oraz sądów administracyjnych na organy postępowania przygotowawczego oraz sądy powszechne.

W obecnym stanie prawnym, jeżeli zobowiązanie podatkowe ulegnie przedawnieniu, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej. Umorzenie to ma charakter formalny i jest wydawane w sytuacji bezprzedmiotowości postępowania. Jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 7 marca 2024 r., sygn. III FSK 4872/21, umorzenie postępowania następuje wówczas, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe. Bezprzedmiotowość oznacza brak któregoś z elementów stosunku materialnoprawnego, co powoduje, że nie można załatwić sprawy przez rozstrzygnięcie jej co do istoty. Jest to orzeczenie formalne, kończące postępowanie bez jego merytorycznego rozstrzygnięcia. Bezprzedmiotowość może wynikać z przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych, ale zawsze oznacza brak przedmiotu postępowania. Tym przedmiotem jest konkretna sprawa, w której organ administracji państwowej jest władny i jednocześnie zobowiązany rozstrzygnąć na podstawie przepisów prawa materialnego o uprawnieniach lub obowiązkach indywidualnego podmiotu.

W praktyce oznacza to, że w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego organ nie rozstrzyga o prawidłowej wykładni przepisów ani o wysokości zobowiązania. W sprawach, w których postępowanie

podatkowe jest w toku, postępowania karnoskarbowe często są zawieszane do czasu uzyskania prawomocnej decyzji podatkowej. Dopiero ustalenia z tej decyzji, zweryfikowane w toku kontroli sądowoadministracyjnej, stanowią dla sądu karnego podstawę do oceny odpowiedzialności skarbowej.

ii) Projektowane zmiany

Projektowana nowelizacja, wprowadzając art. 15 § 1a k.k.s. w powiązaniu ze zmianą art. 44 k.k.s., zasadniczo zmienia skutki przedawnienia zobowiązania podatkowego w kontekście odpowiedzialności karnej skarbowej. Po wejściu w życie nowych przepisów, przedawnienie zobowiązania podatkowego i wynikające z niego umorzenie postępowania podatkowego na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej nie będzie już powodować konieczności zakończenia postępowania karnego skarbowego.

Nowe rozwiązanie przewiduje, że wymiar sprawiedliwości – zarówno prokuratorzy, w szczególności przy stosowaniu trybów konsensualnych, jak i sądy powszechne w toku rozpoznawania sprawy – będą mogli ustalać obowiązek uiszczenia równowartości należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym, także wtedy, gdy zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu i nie zostało określone w drodze decyzji podatkowej.

W praktyce oznacza to przeniesienie ciężaru ustaleń zarówno co do wysokości, jak i podstawy prawnej tej należności, z wyspecjalizowanych organów podatkowych na prokuraturę i sądy powszechne, które w ramach swojej codziennej działalności nie zajmują się szczegółową wykładnią i stosowaniem materialnego prawa podatkowego, a tym samym nie posiadają specjalistycznego zaplecza ani doświadczenia porównywalnego z organami podatkowymi i sądami administracyjnymi.

Zmiana ta rodzi istotne ryzyka, bowiem w obecnym systemie ustalenia dotyczące obowiązku zwrotu równowartości należności publicznoprawnej są zazwyczaj konsekwencją zakończonego postępowania podatkowego, weryfikowanego przez sądy administracyjne. Po zmianie może dochodzić do sytuacji, w których umorzenie postępowania podatkowego z powodu przedawnienia nastąpi bez dokonania merytorycznych ustaleń, a prokuratorzy czy sędziowie będą zmuszeni samodzielnie rozstrzygać kwestie wymagające wysokospecjalistycznej wiedzy podatkowej.

Zmiana może mieć szczególnie istotne znaczenie w trybach konsensualnych, takich jak dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, dobrowolne poddanie się karze czy warunkowe umorzenie postępowania. W praktyce, zgodnie z projektowanym art. 15 § 1a k.k.s. prokurator będzie mógł uzależnić zgodę na zastosowanie danego trybu od zapłaty określonej kwoty równowartości uszczuplonej należności publicznoprawnej. W sytuacji braku wcześniejszej decyzji podatkowej kwota ta będzie wynikała wyłącznie z kalkulacji organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze. Kalkulacja nie będzie przy tym przedmiotem merytorycznego rozstrzygnięcia ani kontroli sądowoadministracyjnej, a w wielu przypadkach może opierać się na restrykcyjnym podejściu stosowanym przez organy podatkowe.

Należy zauważyć, że często, mimo utrwalonej korzystnej dla podatników linii orzeczniczej sądów administracyjnych, organy podatkowe konsekwentnie w wielu przypadkach trzymają się rygorystycznej i profiskalnej wykładni prawa podatkowego. Praktyka ta utrzymuje się od wielu lat, a pomyślnie dla podatników rozstrzygnięcia zapadają dopiero na etapie postępowania sądowoadministracyjnego, pomimo istnienia w obrocie prawnym licznych wyroków o tożsamym, korzystnym kierunku. W konsekwencji często jedyną realną drogą dochodzenia ochrony swoich praw przez podatników pozostaje pełne przejście procedury sądowoadministracyjnej.

Przeniesienie profiskalnego podejścia na grunt postępowania karnego skarbowego może prowadzić do sytuacji, w której wymagana równowartość należności publicznoprawnej będzie w praktyce wyższa niż

kwota podatku, jaka zostałaby określona po jej weryfikacji przez sąd administracyjny w procedurze kontroli decyzji podatkowej.

Należy zatem wskazać, że podatnicy w toku postępowań karnych skarbowych będą formułować argumenty oparte na wykładni przepisów prawa podatkowego. Okoliczność ta wydłuży te postępowania, ponieważ zagadnienia podatkowe nie mieszczą się wprost w obszarze kompetencji ani prokuratury, ani sądów powszechnych. W konsekwencji konieczność szczegółowej analizy rozbieżnych interpretacji prawa podatkowego w ramach postępowania karnego skarbowego dodatkowo skomplikuje i wydłuży proces orzekania.

Wobec powyższego, istnieje realne ryzyko, że brak sądowoadministracyjnej kontroli nad ustaleniami w zakresie należności publicznoprawnych spowoduje rozbieżności w wykładni przepisów pomiędzy organami podatkowymi, prokuraturą i sądami powszechnymi (karnymi), a także zwiększy ryzyko błędnych lub niespójnych rozstrzygnięć. W efekcie może to wydłużyć postępowania karne skarbowe, obciążyć wymiar sprawiedliwości skomplikowanymi zagadnieniami podatkowymi i osłabić gwarancje procesowe oskarżonych.

Postulat: ustawodawca powinien rozważyć rezygnację z projektowanej zmiany art. 15 § 1a k.k.s. oraz art. 44 k.k.s. i pozostawienie dotychczasowego modelu, w którym przedawnienie zobowiązania podatkowego skutkowało ustaniem karalności czynów karnoskarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej.

Obecny system zapewnia spójność pomiędzy rozstrzygnięciami organów podatkowych a działaniami wymiaru sprawiedliwości, ogranicza ryzyko rozbieżności w interpretacji przepisów oraz chroni przed przetrzucaniem na prokuraturę i sądy powszechne obowiązku dokonywania ustaleń wymagających wysokospecjalistycznej wiedzy podatkowej.

Argument, zgodnie z którym pozostawienie obecnej przesłanki przedawnienia karalności czynu określonej w art. 44 § 2 k.k.s. uniemożliwiłoby prowadzenie postępowań i skazanie sprawców poważnych przestępstw skarbowych nie znajduje dostatecznego uzasadnienia w świetle istniejących instrumentów procesowych. Organy podatkowe dysponują bowiem szerokim katalogiem narzędzi zawieszających lub przerywających bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej, bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się lub ulega zawieszeniu z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania. W konsekwencji, sprawne działanie organów podatkowych w ramach ustawowych terminów, prowadzące do wydania i utrzymania w mocy decyzji podatkowej w drugiej instancji pozwala skutecznie zabezpieczyć interes finansowy państwa, również w przypadku spraw o dużej złożoności dowodowej lub prowadzonych przez Prokuraturę Europejską (EPPO).

Utrzymanie dotychczasowych regulacji pozwoliłoby zachować ugruntowaną praktykę, w której ustalenia materialnoprawne w zakresie istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego poprzedzają ocenę odpowiedzialności karnej skarbowej, przy jednoczesnej kontroli sądowoadministracyjnej nad tymi ustaleniami. Takie rozwiązanie gwarantuje jednolitość orzecznictwa, przewidywalność rozstrzygnięć i ochronę praw podatników, a jednocześnie nie ogranicza możliwości skutecznego ścigania przestępstw skarbowych w uzasadnionych przypadkach.

III. Zniesienie możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej w zakresie schematów podatkowych MDR – projektowana zmiana brzmienia art. 14b § 2a pkt 4 Ordynacji podatkowej

i) Wprowadzenie

Projekt nowelizacji Ordynacji podatkowej przewiduje usunięcie możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej w sprawach dotyczących raportowania schematów podatkowych (dalej również jako: „MDR”). Projekt zmienia art. 14b § 2a o.p., usuwając się z niego schematy podatkowe jako przedmiot wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Projektodawca uzasadnia tę propozycję chęcią przyspieszenia decyzji administracyjnych (szef KAS ma 7 dni na nadanie numeru schematu), a także skupieniem kompetencji do wykładni przepisów o MDR wyłącznie rękach szefa KAS. Nie sposób jednak nie zauważyć, że zniesienie możliwości uzyskania interpretacji indywidualnych w zakresie MDR to rozwiązanie niekorzystne dla podatników, zwłaszcza w obliczu bardzo wysokich kary za błędy lub nieprawidłowości w raportowaniu MDR.

ii) Uzasadnienie MF i stan prawny

Dotychczas system podatkowy umożliwiał zainteresowanemu podatnikowi wystąpienie do Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, także w zakresie MDR. Ministerstwo Finansów podkreśla, że w praktyce terminy tych postępowań są rozbieżne – proces wydania interpretacji indywidualnej trwa średnio około 2–3 miesięcy, a termin na wypełnienie obowiązku zgłoszenia schematu w MDR wynosi 30 dni – co zdaniem resortu utrudnia procedurę, gdyż podatnik pytający we wniosku o wydanie interpretacji o istnienie raportowalnego schematu podatkowego, po uzyskaniu odpowiedzi twierdzącej byłby zobowiązany do jej złożenia po terminie raportowania. Pogląd ten należy traktować z rezerwą, jako że instytucja interpretacji indywidualnej może odnosić się również do zdarzeń przyszłych, a więc podatnicy mogliby zabezpieczać traktowanie podatkowe transakcji w zakresie wystąpienia lub braku wystąpienia na jej skutek schematu podatkowego już na wstępnym etapie planowania danej operacji, tj. bez ryzyka otrzymania interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS po upływie terminu na zaraportowanie takiego schematu podatkowego.

Zgodnie z projektowanym art. 86i § 7 Ordynacji podatkowej: *„potwierdzenie nadania NSP (numeru schematu podatkowego) będzie równoznaczne z uznaniem uzgodnienia za schemat podatkowy”,* natomiast odmowa nadania NSP – z brakiem identyfikacji schematu podatkowego. Należy podkreślić, że dotychczas nadawanie lub odmowa nadania NSP nie stanowiła potwierdzenia czy raportowany schemat jest uzgodnieniem podlegającym raportowaniu MDR.

Nowe rozwiązanie oznacza, że z systemu prawa podatkowego zupełnie zniknie instytucja interpretacji indywidualnej w obszarze MDR. Jak podkreślają prawnicy i praktycy, w efekcie podatnik będzie musiał samodzielnie oceniać, czy dane uzgodnienie spełnia cechy schematu podatkowego, bez żadnego wiążącego orzeczenia organu podatkowego na etapie planowania transakcji.

iii) Negatywne skutki dla podatników

Brak możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej co do istnienia lub braku występowania schematu podatkowego MDR znacznie obniży pewność prawną podatników. Obecne przepisy MDR są złożone i często niejasne, co potwierdzają doświadczenia doradców podatkowych i adwokatów doradzających podatnikom, którzy nierzadko (pomimo profesjonalnego wykształcenia i doświadczenia w obszarze stosowania prawa podatkowego) mają trudności z ustaleniem, czy dana operacja jest stanowi raportowalny schemat podatkowy. Brak dostępu do interpretacji indywidualnej oznacza przerzucenie tej niepewności całkowicie na podatników. W praktyce, przy dotychczasowych wymogach terminowych podatnik mógłby otrzymać sprzeczne informacje: Dyrektor KIS mógłby wydać interpretację indywidualną w terminie do 3 miesięcy, podczas gdy Szef KAS już po 7 dniach musiałby podjąć decyzję o nadaniu (lub odmowie nadania) NSP. Należy zatem dostrzec ryzyko pobieżnej analizy dokonywanej w tak krótkim terminie przez Szefa KAS.

Ponadto, choć projekt zmniejsza maksymalne kary za naruszenia przepisów o MDR z 720 do 240 stawek dziennych, nawet ta obniżona sankcja wciąż jest bardzo dotkliwa.

Należy spostrzec że dotychczas wydawane i publikowane interpretacje indywidualne w zakresie MDR mają także istotny walor edukacyjny, w szczególności jeżeli chodzi o ich uzasadnienie przez organy podatkowe. Sama odmowa nadania NSP takiego waloru uzasadnienia posiadać nie będzie, nawet jeśli byłaby publikowana w postaci zanonimizowanej (projekt nie przewiduje jednak publikacji decyzji Szefa KAS o nadaniu lub braku nadania NSP).

Co więcej, ze względu na liczne inne istotne zmiany przepisów o MDR w opiniowanym projekcie nowelizacji, dotychczas wydane interpretacje mogą stracić aktualność, co dodatkowo zwiększy niepewność w stosowaniu przepisów prawa podatkowego w ww. zakresie – bez możliwości potwierdzenia swojego stanowiska w drodze wiążącej interpretacji przepisów prawa podatkowego wydanej przez Dyrektora KIS.

iv) Wnioski i rekomendacje

Podsumowując, proponowane zniesienie możliwości wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w obszarze MDR grozi poważnymi negatywnymi konsekwencjami, przede wszystkim wzrostem niepewności prawnej, ryzykiem sprzecznych decyzji administracyjnych w podobnych stanach faktycznych i prawnych oraz utrzymaniem dotkliwych kar dla podatników pozbawionych narzędzia ochronnego w postaci interpretacji indywidualnych.

Najbardziej negatywnym skutkiem będzie pozbawianie podatników źródła wiedzy o tym jak należy przepisy o MDR interpretować w ogólności, tj. brak możliwości wykorzystania doświadczeń innych podatników i rozstrzygnięć organów podatkowych w ich sprawach do swojej praktyki stosowania prawa podatkowego. Takie źródło wiedzy jest szczególnie potrzebne do wyjaśniania nowych przepisów stanowiących o istocie schematów podatkowych, które opiniowana nowelizacja wprowadza.

Postulat: ustawodawca powinien rozważyć odrzucenie tej zmiany i zachowanie obecnego brzmienia art. 14b §2a o.p.

IV. Wybrane zmiany w przepisach o raportowaniu schematów podatkowych (MDR)

Projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r. wprowadza istotne zmiany w zakresie przepisów o raportowaniu schematów podatkowych. Zgodnie z opublikowanym uzasadnieniem do Projektu – zasadniczym celem zmian jest dostosowanie obowiązujących przepisów do zakresu określonego w Dyrektywie Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. (tzw. Dyrektywa DAC 6).

Zakres zmian obejmuje m.in.: 1/ dostosowanie definicji legalnym celem ich uzgodnienia z Dyrektywą DAC 6, 2/ usunięcie raportowania schematów krajowych (innych niż schematy transgraniczne) i usunięcie cech rozpoznawczych niewystępujących w Dyrektywie DAC 6 (w tym innych szczególnych cech rozpoznawczych oraz części ogólnych cech rozpoznawczych), 3/ dostosowanie obowiązków osób, których dotyczy obowiązek raportowania (w tym usunięcie funkcji wspomagającego oraz usunięcie obowiązku raportowania przez promotorów związanych tajemnicą zawodową), a także 4/ wprowadzenie dodatkowych sankcji w zakresie niewypełniania lub nieterminowego wypełniania obowiązków w zakresie raportowania schematów podatkowych, 5/ redukcja obowiązków w zakresie przekazywania informacji MDR-3 oraz 6/ rezygnacja z obowiązku posiadania wewnętrznej procedury MDR.

i) Ogólna ocena

Proponowane zmiany w zakresie obowiązków raportowania schematów podatkowych nie mogą się spotkać z jednoznaczną aprobatą, pomimo przyjęcia słusznego kierunku zmian. W tym zakresie jako pozytywne należy uznać zmiany dotyczące dostosowania kształtu przepisów krajowych do zakresu Dyrektywy DAC 6 – w szczególności:

- rezygnację z obowiązku raportowania krajowych schematów podatkowych; oraz
- zmiany wpasowujące się w „deregulacyjny” trend – w tym uproszczenie w zakresie przekazywania informacji MDR-3, posiadania procedury wewnętrznej MDR oraz dostosowanie obowiązków osób zobowiązanych na gruncie przepisów o raportowaniu schematów podatkowych.

Wątpliwości budzi natomiast okoliczność, że proponowane zmiany nie przewidują rozwiązania, które rozszerzałoby skutki „deregulacyjne” na wypełnianie bieżących obowiązków raportowych, oraz że pozytywne zmiany mające na celu zmniejszenie obowiązków raportowych zostaną zniwelowane rozszerzonym katalogiem sankcji za niewypełnienie lub nieprawidłowe wypełnienie obowiązków w zakresie MDR.

ii) Wpływ nowelizacji na bieżące obowiązki raportowe

Jak wskazano powyżej, zmiany dotyczące przepisów MDR należy ocenić pozytywnie – w tym zakresie w jakim służą uproszczeniu przepisów oraz zmniejszeniu obowiązków typu „*compliance*” po stronie podatników. Dostosowanie bieżących przepisów o MDR do zakresu Dyrektywy DAC 6 jest niewątpliwie zmianą wyczekiwaną. Należy jednak wskazać, że *ratio legis* stojące za obecnym projektem – w tym dostosowanie przepisów do przeciwdziałania agresywnemu planowaniu podatkowemu o charakterze transgranicznym, stanowiło również jeden z elementów wykładni przepisów MDR obowiązujących w obecnym kształcie. Wykładnia ta prowadziła do wniosku, że nie wszystkie schematy krajowe podlegają raportowaniu – ze względu na brak cechy abuzywności oraz ze względu na okoliczność, że celem wprowadzenia instytucji raportowania schematów podatkowych – zgodnie z Dyrektywą DAC 6, było przeciwdziałanie agresywnym, międzynarodowym strukturom podatkowym. Zniesienie obowiązku raportowania schematów krajowych może budzić uzasadnione wątpliwości, czy na gruncie obecnie obowiązujących przepisów, podatnicy prawidłowo nie dokonywali raportowania schematów krajowych niewykazujących cech abuzywnych. Jako przykład może posłużyć schemat podatkowy polegający na wypłacie dywidendy pomiędzy podmiotami (spółkami) krajowymi i skorzystaniu z tzw. zwolnienia dywidendowego na gruncie art. 22 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2025 poz. 278) – przy założeniu, że kwota podatku przekroczyłaby wartość 5 000 000 zł.

Dodatkowo, projektowany kształt przepisów o raportowaniu schematów podatkowych może nakładać relatywnie większe obowiązki raportowania MDR na krajowe grupy spółek, np. dokonujące płatności dywidendowych i stosujących ww. zwolnienie, ponieważ zgodnie z projektem spełnienie innej szczególnej cechy rozpoznawczej skutkuje obowiązkiem zaraportowania schematu podatkowego jedynie w przypadku schematu krajowego.

W związku z powyższym postuluje się doprecyzowanie przepisów przejściowych, a także zobowiązanie ustawowo ministra właściwego ds. finansów do wydania rozporządzenia określającego schematy podatkowe niewykazujące cech abuzywnych – zwolnione z obowiązku raportowego (tzw. „biała lista” schematów podatkowych). Alternatywnie, należy rozważyć usunięcie z polskiego porządku prawnego mechanizmu raportowania schematów podatkowych krajowych lub uchylenie przepisu art. 86a § 1 pkt 1 o.p. (art. 86a § 2 pkt 15 Projektu), wprowadzającego do Ordynacji podatkowej pojęcie innej szczególnej cechy rozpoznawczej.

iii) Sankcje na gruncie przepisów MDR

Biorąc pod uwagę, że komentowany Projekt przewiduje utrzymanie i rozszerzenie katalogu sankcji za niewykonanie lub nieterminowe wykonanie obowiązków w zakresie raportowania schematów podatkowych, w ocenie autorów opinii może się to wiązać z wystąpieniem istniejącego już zjawiska „nadraportowania”. Jednocześnie, już na gruncie obecnie obowiązujących przepisów, ze względu na skomplikowany charakter systemu przepisów o MDR, niejednokrotnie informacja o schemacie podatkowym była przekazywana po terminie – z jednoczesnym złożeniem tzw. czynnego żalu. Biorąc powyższe pod uwagę, proponowane w ramach Projektu przepisy o nowych rodzajach sankcji na gruncie przepisów o MDR mogą w praktyce okazać się martwymi przepisami – z tego powodu postuluje się ich uchylenie.

4) Wnioski końcowe

- I. Pełne poparcie dla uchylenia art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70c o.p. – projekt należy ocenić pozytywnie jako krok w dobrym kierunku, zmierzający do eliminacji jednej z najbardziej kontrowersyjnych instytucji Ordynacji podatkowej, jaką było zawieszenie biegu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego.
- II. Postulat zmiany przepisów przejściowych – konieczne jest objęcie zakresem nowelizacji również zobowiązań powstałych przed wejściem w życie ustawy, w których przesłanka z art. 70 § 6 pkt 1 nie została jeszcze uruchomiona. Obecny kształt regulacji znacząco ogranicza praktyczne skutki korzystnej zmiany dla podatników.
- III. Postulat wprowadzenia gwarancji proceduralnych dla nowej przesłanki (GAAR) – wprowadzenie nowej podstawy zawieszenia biegu przedawnienia (art. 70 § 6 pkt 8 o.p.) bez odpowiednich mechanizmów ochronnych stwarza ryzyko powielenia nadużyć obserwowanych przy uchylanej przesłance k.k.s. Konieczne jest doprecyzowanie przesłanek wszczęcia postępowania GAAR, wprowadzenie wymogu ich uprawdopodobnienia oraz ustanowienie mechanizmów kontrolnych, aby zachować równowagę między interesem fiskalnym państwa a konstytucyjnie chronionymi prawami podatnika.
- IV. Postuluje się rezygnację z projektowanej zmiany art. 44 k.k.s. i dodania art. 15 § 1a k.k.s., pozostawiając model, w którym przedawnienie zobowiązania podatkowego skutkuje ustaniem karalności, a ustalenia podatkowe poprzedzają ocenę karną. Przeniesienie tych ustaleń na prokuraturę i sądy powszechne po przedawnieniu, wraz z możliwością nałożenia obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej, rodzi ryzyko błędnej wykładni przepisów podatkowych skutkującej wadliwymi kalkulacjami i określeniem tego obowiązku w wysokości przekraczającej faktycznie należną kwotę.
- V. Postuluje się pozostawienie w Ordynacji podatkowej możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej w zakresie schematów podatkowych MDR, tj. rezygnację z modyfikacji brzmienia art. 14b §2a o.p.
- VI. Postulat zobowiązania ustawowo ministra właściwego ds. finansów do wydania rozporządzenia określającego schematy podatkowe niewykazujące cech abuzywnych – zwolnione z obowiązku raportowego (tzw. „biała lista” schematów podatkowych). Alternatywnie, postuluje się usunięcie z polskiego porządku prawnego mechanizmu raportowania schematów podatkowych krajowych lub uchylenie przepisu art. 86a § 1 pkt 1 o.p. (art. 86a § 2 pkt 15 Projektu), wprowadzającego do Ordynacji podatkowej pojęcie innej szczególnej cechy rozpoznawczej.

5) Autorzy opinii:

Opinię sporządził Zespół ds. opiniowania i sporządzania projektów legislacyjnych w zakresie prawa podatkowego Instytutu Legislacji i Prac Parlamentarnych Naczelnej Rady Adwokackiej w składzie:

- Marcei Chałubiński, aplikant adwokacki,
- Tomasz Głozowski, adwokat, doradca podatkowy,
- Martin Groeger, adwokat,
- Katarzyna Gwizdak, aplikantka adwokacka, doradca podatkowy,
- Tomasz Konarzewski, adwokat, doradca podatkowy,
- Maksymilian Olejniczak, adwokat,
- Paweł Turek, adwokat, doradca podatkowy.

Dyrektor
Instytutu Legislacji i Prac Parlamentarnych
przy Naczelnej Radzie Adwokackiej
adw. Dorota Kulińska



Dyrektor
Instytutu Legislacji i Prac Parlamentarnych
przy Naczelnej Radzie Adwokackiej
adw. Dorota Kulińska