

OSKAR BEDNARCZYK

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

bednarczyk.oskar@gmail.com

ORCID: 0009-0001-2358-3267

Glosa do wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego w Poznaniu z dnia 4 czerwca 2024 r., I/SA/Po 560/23

**Gloss on the judgment of Voivode Administrative Court
in Poznan of 4 July 2024, I/SA/Po 560/23**

Streszczenie. Charakter glosy: krytyczna. Glosa dotyczy wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu (WSA w Poznaniu), który obejmuje zagadnienia instrumentalnego wykorzystania instytucji postępowania karnoskarbowego jedynie w celu zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. WSA w Poznaniu nieprawidłowo stwierdził, że zawieszenie postępowania w sprawach o przestępstwo skarbowe, na podstawie art. 114a kodeksu karnego skarbowego, nie stanowi o instrumentalnym wykorzystaniu instytucji tego postępowania. Nieprawidłowy wniosek wynika z nieprzeprowadzenia analizy porównawczej przepisów art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej oraz art. 114a Kodeksu karnego skarbowego przy wykorzystaniu wykładni systemowej, w świetle zasad derywacyjnej metody wykładni przepisów.

Słowa kluczowe: instrumentalność postępowania karnoskarbowego; zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego; zawieszenie postępowania

karnoskarbowego; wykładnia systemowa; wykładnia pozajęzykowa; wykładnia derywacyjna.

Abstract. Nature of the gloss: critical. The gloss concerns a judgment of the Voivodship Administrative Court in Poznań (Court in Poznań). The judgement covers issues related to an instrumental use of criminal fiscal proceedings solely to suspend a limitation period for tax liabilities. The Court in Poznań incorrectly stated that the suspension of proceedings in cases of fiscal offenses, pursuant to Article 114a of the Fiscal Penal Code, does not constitute an instrumental use of this type of proceedings. This incorrect conclusion results from a failure to conduct a comparative analysis of Article 70 § 6(1) of the Tax Ordinance and Article 114a of the Penal Fiscal Code using a systemic interpretation, in the view of the principles of the derivative method of interpreting regulations.

Keywords: instrumentality of criminal fiscal proceedings; suspension of a limitation period for tax liabilities; suspension of criminal fiscal proceedings; systemic interpretation; post-linguistic interpretation; derivative interpretation.

Teza: „Okoliczność zawieszenia postępowania karnoskarbowego w oparciu o 114a k.k.s. nie świadczy o instrumentalnym jego wszczęciu”.

1.

Organ podatkowy przeprowadził kontrolę celno-skarbową w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania podatku od towarów i usług za 2016 r., zakończoną wynikiem kontroli z 27 kwietnia 2018 r., w której wskazał nieprawidłowości w zakresie wykazanej przez podatnika wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Następnie w trakcie administracyjnego toku instancji, dnia 26 listopada 2021 r., wszczęto śledztwo w sprawie o przestępstwo skarbowe z art. 56 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. kodeks karny

skarbowy¹. Organ powiadomił podatnika o tym fakcie dnia 8 grudnia 2021 r. W związku z ustaleniem, że prowadzone jest postępowanie odwoławcze od decyzji z dnia 19 listopada 2021 r., wstrzymano realizację czynności procesowych i 17 maja 2022 r. wydano postanowienie o zawieszeniu śledztwa, które zostało zatwierdzone przez prokuratora dnia 24 maja 2022 r.

2.

Proces wykładni prawa jest definiowany przez dwie wiodące koncepcje: klasyfikacyjną² oraz derywacyjną³. Pierwsza z nich zakłada zatrzymanie procesu na wyniku wykładni językowej w przypadku, gdy przepis jest jasny i zawiera jasną normę. Przy wystąpieniu jakichkolwiek nieścisłości należy w dalszej kolejności przeprowadzić wykładnię systemową i ewentualnie funkcjonalną. Koncepcja derywacyjna natomiast implikuje odgórną konieczność każdorazowego stosowania trzech metod wykładni bez względu na wstępny rezultat: językową, systemową oraz funkcjonalną. Przy analizie tekstu prawnego nie można jednakże wychodzić z apriorycznego założenia, że norma prawna wynika z pojedynczego przepisu, gdy ten jest jednoznaczny, ponieważ sens przepisów prawnych może zależeć nie tylko od kontekstu językowego, ale także od kontekstów systemowego i funkcjonalnego, które w wielu wypadkach ulegają dynamicznym zmianom⁴. Każda jednostka redakcyjna stanowi element aktu prawnego, w którym jest uregulowana. Natomiast każdy taki akt tworzy system prawny jako taki. Pomijanie zatem innych norm wynikających z innych przepisów stanowi zaprzeczenie koncepcji zupełności i niesprzeczności systemu prawnego. WSA w Poznaniu, rozpatrując w skardze zarzut in-

¹ Tekst jedn.: Dz.U. z 2025 r., poz. 633.

² Zob. M. Zieliński, M. Zirk-Sadowski, *Klaryfikacyjność i derywacyjność w integrowaniu polskich teorii wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, nr 2, s. 102.

³ Zob. M. Zieliński, *Wykładnia prawa: zasady, reguły, wskazówki*, 7. wydanie uzupełnione, Warszawa 2017, s. 76–77.

⁴ Zob. J. Brolik, *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 3, s. 54–75.

strumentalności wszczęcia postępowania karnoskarbowego, przeanalizował *ratio legis* przepisu art. 114a kodeksu karnego skarbowego, wskazując na zasady ekonomiki procesowej i na przesłankę występowania istotnych trudności w przeprowadzaniu postępowania przygotowawczego ze względu na prowadzone postępowania prowadzone przed organami lub sądami administracyjnymi. Wskazał dodatkowo na samodzielność organów ścigania chociażby w zakresie oceny dowodów. W uzasadnieniu wyroku, przedstawionym przez WSA w Poznaniu, zabrakło jednak kontekstu systemowego i analizy porównawczej norm wynikających z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej oraz art. 114a kodeksu karnego skarbowego, które pozwoliłyby wykryć symptom instrumentalnego stosowania instytucji postępowania karnoskarbowego.

Przy badaniu instrumentalności wszczęcia wspomnianego postępowania konieczne jest analizowanie poszczególnych czynności procesowych, nasilenia i częstotliwości tych czynności, perspektywy czasowej równoległe toczących się postępowań, z czego wszystko pod kątem oczekiwanych efektów, jakimi są: zawieszenie przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz faktycznego ustalenia, czy doszło bądź nie doszło do popełnienia deliktu skarbowego⁵. Mając na uwadze te dwa cele, należy oceniać zasadność wszelkich czynności dokonywanych w ramach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, celno-skarbowej oraz postępowania przygotowawczego. Konieczna jest przy tym komparycja instrumentów prawnych m.in. z Ordynacji podatkowej oraz Kodeksu karnego skarbowego. Obustronna analiza pozwala na wytypowanie możliwych sytuacji, w których istnieją symptomy instrumentalności wszczęcia postępowania karnoskarbowego oraz możliwości jego wykorzystania jedynie w celu wstrzymania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Mając na uwadze funkcjonalny aspekt regulacji art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej oraz art. 114a kodeksu karnego skarbowego, należy

⁵ Teza znajduje potwierdzenie w uchwale NSA z dnia 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych” 2021, nr 5, poz. 69, w której NSA wskazał konieczność badania całokształtu sprawy w celu stwierdzenia, czy nie wystąpiło instrumentalne wszczęcie postępowania karno-skarbowego.

w ramach wykładni systemowej porównać obie normy, ponieważ ich symultaniczne stosowanie może prowadzić do niepożądanego zniweczenia instytucji przedawnienia w prawie podatkowym. WSA w Poznaniu, w uzasadnieniu wyroku co prawda wskazał na *ratio legis* art. 114a kodeksu karnego skarbowego oraz odwołał się do samodzielności organów postępowania przygotowawczego na gruncie procesu karnego, lecz nie przeprowadził komparycji obu wspomnianych norm. Tym samym nie wykrył symptomu instrumentalności, który powinien stanowić przedmiot dogłębnej analizy obok kwestii samodzielności organów postępowania przygotowawczego. Doprowadziło to do niewłaściwego wniosku, że zawieszenie postępowania w oparciu o art. 114a kodeksu karnego skarbowego nie świadczy o instrumentalnym jego wszczęciu, mimo że bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego został wstrzymany, a postępowanie będące powodem tego wstrzymania – zawieszone. Symptom ten nie wynika *stricto* z czynności organów, a z wątpliwych konstytucyjnie unormowań art. 114a oraz 70 § 6 pkt 1, które osobno nie wskazują w żaden sposób na wadliwą regulację, lecz razem umożliwiają kompletne zaprzeczenie istnieniu instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego. W przypadku, gdyby WSA w Poznaniu dokonał analizy prawno-porównawczej obu przepisów pod względem realizacji zasady zaufania do organów podatkowych oraz ochrony praw nabytych, dostrzegłby problem o charakterze systemowym, który powoduje, że instrumentalne stosowanie regulacji karno-procesowych może występować też w sytuacji stosowania art. 114a wspomnianej ustawy.

Podsumowując, na gruncie wyroku WSA w Poznaniu można stwierdzić, że odstępienie od wykładni systemowej, nawet w sytuacji jasności przepisów, może prowadzić do negatywnych dla podatnika sprzeczności normatywnych, które powodują naruszenie jego praw oraz zasady pewności prawa.

3.

Z literalnej wykładni art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej wynika norma, zgodnie z którą bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego jest

zawieszony, gdy wobec podatnika toczy się postępowanie karnoskarbowe. Jest to jednoznaczny przepis zawierający wprost normę i poznanie jej nie wymaga dodatkowych procesów wykładniczych, które zazwyczaj są stosowane przy wykładni wyrażeń nieostrych takich jak wykładnia systemowa czy funkcjonalna. Jednakże pomimo jasności tego przepisu interpretator nie może poprzestawać na wynikach wykładni językowej, ponieważ art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej stanowi część systemu prawa oraz ma założone przez ustawodawcę podatkowego funkcje. Powyższa teza jest pokłosiem uchwały siedmiu sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., z której wynika, że ta prosta w swoim brzmieniu norma może służyć organom podatkowym do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a nie do wykrycia przestępstwa⁶.

We wspomnianej uchwale NSA wielokrotnie odwoływał się do kwestii zasad konstytucyjnych, a także zagadnienia systemu prawa oraz funkcji instytucji przedawnienia. Podobny wniosek, do którego doszedł Naczelny Sąd Administracyjny⁷, należy wyprowadzić przy interpretacji art. 114a kodeksu karnego skarbowego, dokonując analizy porównawczej z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Pozwoli to na wykazanie systemowego aspektu problemu instrumentalności postępowania karnoskarbowego. Wykładnia językowa art. 114a Kodeksu karnego skarbowego pozwala na wyprowadzenie normy, zgodnie z którą organ będący gospodarzem tego postępowania może je zawiesić, gdy jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na prowadzoną kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub toczące się postępowanie przed organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. Symultaniczne zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej oraz

⁶ NSA w uchwale z dnia 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych” 2021, nr 5, poz. 69, wskazał bowiem, że: „Jeśli w praktyce orzeczniczej organów podatkowych zarysowuje się niepokojąca tendencja do instrumentalnego stosowania przepisów, wbrew celowi dla którego zostały wprowadzone przez prawodawcę, niwecząca przy tym ich istotę, zakotwiczoną w zasadach prawa wynikających z ustawy zasadniczej, wówczas konieczna jest korekta dotychczasowego spojrzenia na sposób kontroli tego zjawiska i opowiedzenia się za tą linią orzecznictwa, w której w szerszym zakresie realizowane są wartości konstytucyjne”.

⁷ Zob. przypis nr 5.

114a kodeksu karnego skarbowego pozwoli zatem na zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz „wstrzymanie” obowiązku prowadzenia postępowania karnoskarbowego.

W orzeczeniu sygnalizacyjnym⁸ NSA z dnia 14 kwietnia 2025 r. została zawarta teza, że po stronie organu podatkowego istnieje możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia na mocy art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej oraz jednocześnie wydłużenie tego okresu o czas, w jakim postępowanie karne skarbowe dotyczące konkretnego zobowiązania pozostaje zawieszone, co w tym względzie zamyka drogę do przedawnienia zobowiązania podatkowego, a w ślad za tym zamyka też drogę do przedawnienia karalności czynu na gruncie prawa karnego skarbowego⁹. Na częściową niezgodność art. 114a kodeksu karnego skarbowego z ustawą zasadniczą zwrócił także uwagę Rzecznik Praw Obywatelskich w swoim stanowisku¹⁰ z dnia 20 lutego 2025 r., zatem stosowanie obu regulacji w ujęciu systemowym stwarza niepożądaną sytuację, w której dochodzi do swoistego obejścia instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W tym miejscu należy wskazać, że głos krytyki art. 114a kodeksu karnego skarbowego oraz art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej pojawia się wielokrotnie, także w literaturze dotyczącej prawa karnego, w której wskazywana jest wadliwość wynikająca z zestawienia obu norm – ich przesłanek oraz wzajemnego oddziaływania¹¹. Nie wydaje się jednak prawidłowe odgórne założenie, że stosowanie tych przepisów w sposób symultaniczny świadczy za każdym razem o instrumentalnym wykorzystaniu instytucji karnoskarbowych. Stwierdzenie instrumentalności wszczęcia postępowania karnoskarbowego należy oprzeć o analizę okoliczności

⁸ Zob. postanowienie NSA z 14 kwietnia 2025 r., I FSK 1078/24, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych” 2025, nr 4, poz. 53.

⁹ Zob. uzasadnienie powyżej przywołanego postanowienia.

¹⁰ Zob. <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-umorzenie-postepowania-karnego-skarbowego-termin-przedawnienia-nsa-wyrok> (data dostępu: 30.09.2025 r.).

¹¹ Zob. np. J. Skorupka *Komentarz do wybranych przepisów Kodeksu karnego skarbowego*, LEX/el. 2020, *Komentarz do art. 114a* oraz G. Keler, *Komentarz do art. 114a* [w:] J. Błachut, A. Soja, G. Keler, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, WKP 2024, LEX/el.

konkretnej sprawy, uwzględniając zbliżający się upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, podejmowane wcześniej w postępowaniu podatkowym czynności dowodowe i aktywność organu podatkowego¹².

Jednakże na aprobatę nie zasługuje brak instrumentów, które mogą przeciwdziałać problemowi o charakterze systemowym, jakim jest jednocześnie stosowanie omawianych przepisów. Należy uznać, że ten problem stanowi efekt przeoczenia ustawodawcy, z którego organy podatkowe są w stanie korzystać jedynie w celu wstrzymania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Aby nie dopuścić do zaprzeczenia instytucji przedawnienia w sytuacji, gdy obie normy zostały zastosowane w danej sprawie, należałoby odejść od efektów wykładni językowej, ponieważ ta może prowadzić do rozstrzygnięcia absurdalnego i niedorzecznego oraz godzi w cel przedawnienia zobowiązania podatkowego, tym samym podważa jego *ratio legis*¹³. Wykładnia językowa nie może prowadzić do rezultatów rażąco naruszających normy konstytucyjne ani wypaczać celu prawnego interpretowanej instytucji¹⁴. Jednakże założenie odejścia od rezultatów wykładni językowej jest, co do zasady, niezgodne z podstawową zasadą wykładni prawa podatkowego, jaką jest przyznanie prymatu tejże wykładni¹⁵. Cały proces wykładni bowiem jest rozpoczynany poznaniem przepisu na gruncie gramatycznym, co wyznacza granice dalszych procesów interpretacyjnych w ramach możliwego sensu słów tekstu prawnego¹⁶. Wspomniane odejście od efektów wykładni językowej

¹² Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 24 maja 2021 r., I FPS 1/21, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych” 2021, nr 5, poz. 69.

¹³ Por. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 78–79.

¹⁴ Zob. szerzej: uchwała NSA z 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11 oraz wyroki NSA: z dnia 12 lutego 2020 r., II FSK 933/18, z dnia 3 września 2019 r., II FSK 3474/17, z dnia 14 lutego 2022 r., II FSK 200/20, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA).

¹⁵ Potwierdzają to chociażby: uchwała 7 sędziów SN (7) z dnia 11 czerwca 1996 r., III CZP 52/96, LEX nr 25061; wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2021 r., II FSK 1156/21, LEX nr 3371840; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 czerwca 2022 r., I SA/Ol 227/22, LEX nr 3359334; wyrok WSA w Kielcach z dnia 7 listopada 2017 r., I SA/Ke 486/17, LEX nr 2397987.

¹⁶ Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2016 r., s. 82.

nie polegałoby jednakże na wykładni *contra legem*, a na odmowie stwierdzenia zasadności obopólnego zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej oraz art. 114a kodeksu karnego skarbowego ze względu na brak realizacji celów, jakie te przepisy mają realizować. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że wykładnia systemowa zewnętrzna stanowi bardzo ważny element właściwej interpretacji w prawie podatkowym, a nie tylko kwestię prawnej estetyki¹⁷.

W orzecnictwie NSA wskazuje się, że istnieje możliwość odejścia od wyników wykładni językowej, gdy ta nie daje jednoznacznych rezultatów¹⁸. Stosowanie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej oraz art. 114a kodeksu karnego skarbowego powoduje sprzeczność z instytucją przedawnienia, na co NSA wskazał w orzeczeniu sygnalizacyjnym¹⁹. Zatem na gruncie jedności oraz zupełności systemu powstaje wątpliwość, czy ściśle trzymanie się literalnej wykładni nie spowoduje podważenia celu instytucji prawnej, jaką jest przedawnienie zobowiązań podatkowych. W związku z tym WSA w Poznaniu powinien szczegółowo odnieść się do tego problemu pod względem systemowym, mając na uwadze zasadę pewności prawa. W orzecnictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że instytucja przedawnienia nie korzysta z ochrony konstytucyjnej tak jak prawa podmiotowe, jednakże Trybunał niejednokrotnie wskazywał, że swoboda prawodawcy w zakresie kształtowania przepisów regulujących przedawnienie zobowiązań podatkowych jest ograniczona ich gwarancyjnym i stabilizującym charakterem, który sprzyja realizacji zasady pewności prawa²⁰. Mając powyższe na uwadze, dokonując wykładni przepisów

¹⁷ Zob. R. Mastalski, *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, „Palestra” 1991, nr 10, s. 27–35; M. Herdegen, *Prawo europejskie*, Warszawa 2006, s. 146; Ł.J. Pikuła, *Metody wykładni prawa stosowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2016, nr 3, s. 171.

¹⁸ Zob. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 17 stycznia 2011 r., II FPS 2/10, CBOSA.

¹⁹ Zob. postanowienie NSA z dnia 14 kwietnia 2025 r., I FSK 1078/24, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych” 2025, nr 4, poz. 53.

²⁰ Zob. wyroki TK: z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, OTK-A 2012, nr 7, poz. 81; z dnia 19 czerwca 2012 r., P 41/10, OTK-A 2012/6, poz. 65. Por. także A. Krzywoń, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego – analiza konstytucyjna*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, nr 2, s. 21–33.

konieczne jest bowiem uwzględnianie wartości konstytucyjnych, do których odwołuje się TK²¹, takich jak zasada pewności prawa²².

Jednakże w pierwszej kolejności, aby móc stwierdzić istnienie konieczności opisanego powyżej odejścia od wyników wykładni językowej, należy przyjąć taką koncepcję wykładni prawa, która pozwoli na wstępną identyfikację problemu o charakterze systemowym. Owa identyfikacja wymaga przeprowadzenia licznych procesów interpretacyjnych, w których interpretator uwzględni wynik wykładni językowej, systemowej oraz funkcjonalnej nawet w przypadku, gdy wykładnia językowa daje jednoznaczne rezultaty. Dla osiągnięcia takiego efektu konieczne jest zatem posłużenie się wykładnią derywacyjną. Jak już wcześniej było wskazywane, na gruncie prawa podatkowego, ze względu na wysokie standardy konstytucyjne regulacji jego materii, istnieje prymat wykładni językowej. Jednakże nie oznacza to wyłączności tego rodzaju wykładni, gdyż procesie wykładni przepisów należy stosować pozajęzykowe reguły wykładni, aby osiągać wynik wykładni jak najbardziej spójny z celami regulacji oraz wartościami chronionymi i realizowanymi przez system prawa, a także dokonywać kontroli zgodności rezultatów wykładni m.in. z chronionymi prawnie wartościami²³.

Wielokrotnie interpretacja jasnych, w swoim językowym brzmieniu przepisów, stanowiła przedmiot sporów między podatnikami a organami podatkowymi. Przykładowo, rozumienie art. 254 Ordynacji podatkowej stanowiło przedmiot sporu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, który był rozstrzygnięty wyrokiem²⁴ z dnia 1 czerwca 2022 r. W sprawie, w której przepis jest gramatycznie prosty i jasno określa przesłanki wzru-

²¹ Zob. szerzej R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego i jego stosowanie*, Warszawa 2016, s. 128–138.

²² Szerzej o istotności zasady pewności prawa: J. Skwirowska, *Zakres znaczeniowy zasady dostatecznej określoności prawa podatkowego a skomplikowanie prawa podatkowego*, „*Studia Prawnoustrojowe*” 2022, nr 58, s. 491–504, DOI: 10.31648/sp.7927.

²³ Zob. szerzej R. Sowiński, *Językowa a celowościowa wykładnia przepisów polskiego prawa podatkowego* [w:] I. Mirek, T. Nowak (red.), *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego*. Łódź, 5–6 czerwca 2012 r., Łódź 2013, s. 442–443, <https://dspace.uni.lodz.pl:8443/xmlui/handle/11089/40055> (dostęp: 7.10.2025 r.).

²⁴ Zob. wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2022 r., III FSK 4958/21, LEX nr 3365530.

szenia decyzji ostatecznej, NSA dopatrywał się konieczności zastosowania go poprzez analogię *legis*, przy uwzględnieniu zasad ogólnych postępowania podatkowego takich jak zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie, którą określił jako „zasada zaufania do organów państwa” oraz zasada działania organów na podstawie i w granicach prawa. Poza nimi sąd odniósł się także do zasad o randze konstytucyjnej. Na konieczność uwzględnienia zasad ogólnych prawa podatkowego jako interwient w tej sprawie, zwrócił także uwagę Rzecznik Praw Obywatelskich.

Powyższy przykład obrazuje sytuacje, w których przepis w swoim językowym brzmieniu jest na tyle precyzyjny, że nie trzeba przyjmować konieczności przeprowadzenia wykładni derywacyjnej, jednakże przestanie na wyniku wykładni językowej może spowodować obarczenie podatnika błędem ustawodawcy, przez który wyniknęła luka w prawie. Podobna sytuacja będzie miała miejsce, gdy różne przepisy, łącznie zastosowane, spowodują zaprzeczenie *ratio legis* konkretnej instytucji prawnej, w szczególności stanowiącej element gwarancyjny systemu daninowego dla podatnika, zatem w przypadku powstania kolizji norm w systemie prawa. Takiej kolizji nie dostrzegł WSA w Poznaniu, co wynikało z niepełnie przeprowadzonej interpretacji art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej oraz art. 114a kodeksu karnego skarbowego.

Przyjęcie koncepcji wykładni derywacyjnej na gruncie prawa podatkowego, którego cechą charakterystyczną jest prymat wykładni językowej, nie będzie także powodowało spadku pewności prawa bądź jego określoności. Postulatu pewności prawa należy doszukiwać się w jego określoności i bezsprzeczności. Realizacja powyższych postulatów sprowadza się do stosowania wykładni językowej w granicach możliwego sensu użytych słów²⁵, ale też przede wszystkim systemowej, przy uwzględnieniu zasad ogólnych np. z Ordynacji podatkowej bądź Konstytucji RP, oraz funkcjonalnej, uwzględniając choćby *ratio legis* przepisu²⁶. Pewność prawa oznacza także pewność sytuacji prawnej adresata norm

²⁵ Zob. R. Mastalski, *Prawo...*, s. 82.

²⁶ O znaczeniu zasady pewności prawa: wyrok TK z dnia 2 kwietnia 2007 r., SK 19/06, OTK-A 2007, nr 4, poz. 37.

prawnych²⁷. Odwoływanie się do wykładni pozajęzykowej przeciwdziała tym samym negatywnym konsekwencjom istnienia luk w prawie oraz kolizji norm jak w przypadku art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej oraz art. 114a kodeksu karnego skarbowego. Należy bowiem pamiętać, że każda norma prawa składa się na system prawa, a jego zupełność i bezsprzeczność musi wynikać z niekolidującej relacji tychże norm. W przypadku powstania takiej kolizji nieodzowna jest ich interpretacja w świetle zasad ogólnych o randze ustawowej oraz konstytucyjnej. Podczas stosowania przepisów prawa, szczególnie w relacji wertykalnej²⁸ (państwo – obywatel), konieczne jest zapewnienie ochrony jednostce, która wynika z norm o charakterze gwarancyjnym, takim jak instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego, co stanowi wyraz realizacji zasady pewności sytuacji prawnej podatnika.

Nie zasługuje zatem na aprobatę sytuacja, w której przy analizie, czy na gruncie badanej sprawy wystąpiło negatywne zjawisko instrumentalnego wszczęcia postępowania karnoskarbowego jedynie w celu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie zostanie przeprowadzona gruntowna wykładnia w ujęciu derywacyjnym. Przy weryfikacji, czy nie doszło do instrumentalnego wykorzystywania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, wskazane jest branie pod uwagę wszystkich okoliczności sprawy podatkowej, a w szczególności w sytuacji, gdy wykorzystanie tego przepisu związane jest z naruszeniem zasady zaufania do organów podatkowych czy wywodzonej z prawa unijnego oraz art. 2 Konstytucji RP zasady uzasadnionych oczekiwań²⁹. Aby prawidłowo określić rzeczywisty charakter czynności procesowych, należy uprzednio zidentyfikować sytuacje, w których dane wykorzystanie instytucji prawnych może doprowadzić do nadużyć po stronie organu podatkowego. Właśnie taką ewentualność, której efektem będzie zniweczenie instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego, umożliwia łączne zastosowa-

²⁷ Szerzej o pewności prawa: M. Wojciechowski, *Pewność prawa*, Gdańsk 2014 r., s. 57 i n.

²⁸ Szerzej o relacji wertykalnej: S. Kaźmierczyk, *Wertykalny i horyzontalny aspekt teorii prawa*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2011, No 3337 PRAWO CCCXII, Wrocław 2011.

²⁹ Por. wyrok NSA z dnia 30 lipca 2020 r., I FSK 42/20, LEX nr 3071678.

nie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej oraz art. 114a kodeksu karnego skarbowego. W związku z tym nie sposób w pełni zgodzić się z tezą WSA w Poznaniu, ponieważ następce zawieszenie postępowania karnoskarbowego może świadczyć o instrumentalności jego wszczęcia, gdyż powoduje swoiste „obejście” instytucji przedawnienia.

4.

Zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego od wielu lat stanowi przedmiot sporów podatników z organami podatkowymi. Instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia jest wadliwa na gruncie konstytucyjnym, co było wielokrotnie podkreślane przez Rzecznika Praw Obywatelskich i Naczelny Sąd Administracyjny³⁰. Ostatecznie skutkowało to projektem ustawy nowelizującej Ordynację podatkową oraz uwidocznieniem rozmiaru problemu w uzasadnieniu projektu³¹. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, opierając się w głównej mierze na *ratio legis* art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej oraz art. 114a kodeksu karnego skarbowego, pominął w swej analizie wadliwość konstytucyjną instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ta przesłanka zawieszenia powoduje zbyt daleko idące ograniczenia instytucji przedawnienia, czym godzi w jej istnienie, co powoduje wypaczenie celu regulacji przedawnienia zobowiązania podatkowego. WSA w Poznaniu, pomimo szerokiej analizy działań organów, nie zweryfikował symptomu instrumentalności na gruncie przepisów prawa, co przełożyło się na brak zbadania, czy na poziomie stosowania prawa nie doszło do nadużycia instytucji postępowania karnoskarbowego.

³⁰ Zob. uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 26 marca 2025 r., o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, s. 21, <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12396201/katalog/13119145#13119145> (dostęp: 28.10.2025 r.).

³¹ Tamże.

Bibliografia:

- Brolík J., *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, nr 3, s. 54–75.
- Herdegen M., *Prawo europejskie*, C.H. Beck, Warszawa 2006.
- Kaźmierczyk S., *Wertykalny i horyzontalny aspekt teorii prawa*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2011, No 3337, PRAWO CCCXII, Wrocław 2011, s. 39–53.
- Keler G., *Komentarz do art. 114a* [w:] J. Błachut, A. Soja, G. Keler, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, WKP 2024, LEX/el.
- Krzywoń A., *Przedawnienie zobowiązania podatkowego – analiza konstytucyjna*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, nr 2, s. 21–33.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego i jego stosowanie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
- Mastalski R., *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, „Palestra” 1991, nr 10, s. 27–35.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, TNOiK, Toruń 2006.
- Pikuła Ł. J., *Metody wykładni prawa stosowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Przegląd Prawno-Ekonomiczny” 2016, nr 3, s. 168–185.
- Skorupka J., *Komentarz do wybranych przepisów Kodeksu karnego skarbowego*, LEX/el. 2020, komentarz do art. 114a.
- Skwirowska J., *Zakres znaczeniowy zasady dostatecznej określoności prawa podatkowego a skomplikowanie prawa podatkowego*, „Studia Prawnoustrojowe” 2022, nr 58, s. 491–504, DOI: 10.31648/sp.7927.
- Sowiński R., *Językowa a celowościowa wykładnia przepisów polskiego prawa podatkowego* [w:] I. Mirek, T. Nowak (red.), *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego*. Łódź, 5–6 czerwca 2012 r., Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2013.
- Wojciechowski M., *Pewność prawa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2014.
- Zieliński M., *Wykładnia prawa: zasady, reguły, wskazówki*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Zieliński M., Zirk-Sadowski M., *Klaryfikacyjność i derywacyjność w integrowaniu polskich teorii wykładni prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, nr 2, s. 99–111.