

Aleksandra Dzięgielewska¹

**Wszczęcie postępowania karnoskarbowego jako sposób organów
podatkowych na zawieszenie biegu terminu przedawnienia.
Oczekując na wyrok Trybunału Konstytucyjnego**

Słowa kluczowe: zawieszenie biegu terminu przedawnienia, postępowanie karnoskarbowe
Keywords: suspension of tax liabilities prescription period, penal fiscal proceeding

Streszczenie

Celem artykułu było omówienie problemu wszczynania postępowań karnych skarbowych przez organy podatkowe wyłączenie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Mimo, że to negatywne zjawisko jest komentowane w literaturze już od kilku lat, to praktyka w tym względzie nie uległa zmianie. W 2014 r. wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego Rzecznik Praw Obywatelskich zainicjował postępowanie dotyczące tej kwestii, jednak do tej pory nie zakończyło się ono wiążącym rozstrzygnięciem. Również sądy administracyjne pozostają bezradne wobec problemu, próbując w ramach przyznanych im kompetencji reagować na niewłaściwe stosowanie instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego stwierdzające niezgodność z Konstytucją takiego sposobu korzystania przez organy z przyznanych im uprawnień miałoby istotny wpływ na poprawę sytuacji prawnej podatników. Pozostaje mieć nadzieję, że Trybunał wkrótce weźmie pod uwagę racje słabszej strony tego publiczno-prywatnego konfliktu interesów.

¹ ORCID ID: 0000-0002-2438-9466, magister, Zakład Praw Człowieka Wydział Prawa i Administracji Uniwersytet Warszawski. E-mail: awdzięgielewska@gmail.com.

Abstract**Initiating criminal fiscal proceeding as the tax authorities' method of suspending tax liabilities prescription period. Anticipating the Constitutional Tribunal Judgment**

The aim of the article was to elaborate on the tax authorities' practice of initiating criminal fiscal proceedings only for the purposes of suspension of tax liabilities prescription period. Despite the fact that legal literature has noticed and commented on the issue for several years, the problem has not yet been dealt with. In 2014 the Polish Ombudsman initiated legal proceeding in front of the Polish Constitutional Tribunal concerning this matter, however since then no binding judgment has been issued. The administrative courts remain helpless while facing the problem, while at the same time, within the competences they had been given, they try to react to the inappropriate exercise of the mechanism of prescription of tax liabilities. The legal situation of the taxpayers would strongly benefit if the Constitutional Tribunal judgment stated unconstitutionality of the legal authorities' current practice. It is only to be hoped that the Polish Constitutional Tribunal will soon take into account the reasons of the weakest party of this public-private conflict of interest.

✱

I. Uwagi wstępne

Praktyka wszczynania postępowania karnego skarbowego przez organy podatkowe tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania ma miejsce od co najmniej dziesięciu lat. W tym czasie zjawisko to było już wnikliwie dyskutowane w doktrynie, jak również spotkało się ze stanowczą reakcją konstytucyjnego organu państwa jakim jest Rzecznik Praw Obywatelskich. Wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego² zainicjował on w 2014 r. postępowanie zarzucając analizowanemu mechanizmowi naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) i prawa do sądu (art. 45 Konstytucji). Do tej pory jednak inicjatywa RPO nie doczekała się żadnego

² Wniosek RPO do TK z 22 października 2014 r., znak: II.511.1778.2014.MWa., któremu w postępowaniu przed TK nadano sygn. K 31/14.

wiążącego rozstrzygnięcia ze strony TK. Mimo tak długiego czasu, sądy administracyjne w swoim nawet najbardziej aktualnym orzecznictwie, powołują się na czekający na rozpoznanie wnioszek, podkreślając tym samym stan zawieszenia, w jakim pozostają. Naczelny Sąd Administracyjny mierzy się z nagminnie formułowanym przez podatników zarzutem nadużycia kompetencji ze strony organów podatkowych. Nie może jednak odnieść się do problemu merytorycznie z powodu braku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego³.

II. Źródła problemu i wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 30/11

Omawiany problem zrodził się w na tle art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej⁴, który w obowiązującym w 2011 r. stanie prawnym stanowił, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Należy wspomnieć, że już w tamtym czasie organy podatkowe wszczynały postępowanie karnoskarbowe w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Sprawa tego rodzaju trafiła do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który powziął poważne wątpliwości co do konstytucyjności przepisu ordynacji. Postanowieniem z 5 kwietnia 2011 r. wystąpił on z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego co do zgodności art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej z art. 2 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Argumentacja NSA zawarta we wniosku do Trybunału skupiła się wokół dwóch zasadniczych problemów powstałych na kanwie stosowania kwestionowanego przepisu – ogólnej dopuszczalności zawieszania biegu terminu przedawnienia w związku ze wszczęciem postępowania karnoskarbowego, a także braku obowiązku poinformowania podatnika o takim zawieszeniu. Naczelny Sad Administracyjny przypomniał, że na tle orzecznictwa przyjmuje się jednolicie, że warunkiem zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo

³ Zob. uchwała NSA z 18 czerwca 2018 r., sygn. I FPS 1/18, wszystkie orzeczenia sądów administracyjnych dostępne w bazie CBOŚA.

⁴ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2018, poz. 60 ze zm.).

(wykroczenie) skarbowe, a zatem nie jest konieczne wszczęcie postępowania karnego skarbowego przeciwko osobie. Przywołał on jednak orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie⁵, w którym stwierdzono, że wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania, nie powinno być postrzegane jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że jest świadomy faktu, iż tezy zawarte w orzeczeniu sądu wojewódzkiego są jedynie odosobnionym przypadkiem takiego sposobu interpretacji przepisu ordynacji podatkowej. Zaznaczył on jednak, że zgadza się z przedstawioną w wyroku argumentacją i podziela krytykę sformułowaną przez WSA.

Ponadto, Naczelny Sąd Administracyjny uznał przepis ordynacji podatkowej za budzący wątpliwości z punktu widzenia konstytucyjnej zasady równości wynikającej z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Analiza treści art. 70 ordynacji pozwoliła NSA na stwierdzenie, że we wszystkich przypadkach zaistnienia przesłanki powodującej zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – poza sytuacją określoną w art. 70 § 6 pkt 1 będącą przedmiotem pytania prawnego – podatnik jest informowany o zaistnieniu tej przesłanki lub posiada wiedzę o jej istnieniu nabytą w inny sposób. Zdaniem NSA tego rodzaju różnicowanie zasad mających wpływ na termin przedawnienia w zależności od tego, z którą z przesłanek powodujących zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia mamy do czynienia, należy uznać za niedopuszczalne w świetle zasady równości⁶.

W odpowiedzi na pytanie prawne, Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 17 lipca 2012 r. stwierdził, że mechanizm wszczynania postępowania karnoskarbowego narusza art. 2 Konstytucji i wynikającą z niego zasadę ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Jest on niezgodny z konstytucją, jednakże jedynie w zakresie w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia, o którym podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem pięcioletniego terminu. Try-

⁵ Wyrok WSA w Warszawie z 26 lutego 2010 r., sygn. III SA/Wa 1303/09.

⁶ Wyrok TK z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, pkt 13.

bunał odniósł się merytorycznie jedynie do kwestii obowiązku informacyjnego i ustanowił w tym względzie pewne konstytucyjne standardy odnośnie do tego, jak takie zawiadomienie powinno wyglądać. Niestety skutkiem stwierdzenia niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej z art. 2 Konstytucji, było umorzenie postępowania w pozostałym zakresie, gdyż Trybunał uznał, że jego dalsza wypowiedź stała się zbędna. W konsekwencji, nie odniósł się on do zarzutu niezgodności regulacji z konstytucyjną zasadą równości. Rezultatem wyroku była nowelizacja ordynacji podatkowej⁷ i zmiana brzmienia przepisu. W obecnym stanie prawnym art. 70 § 6 pkt 1 stanowi, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Do ustawy dodano również art. 70c, który stanowi, że organ zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

III. Wpływ wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie P 30/11 na kształt orzecznictwa sądów administracyjnych

Mimo, że TK nie odniósł się w swoim wyroku do kwestii zgodności z Konstytucją samego wszczynania postępowań karnoskarbowych, a jedynie do braku powiadamiania o takim wszczęciu zainteresowanego podatnika, nie można nie docenić wagi wyroku P 30/11 dla orzecznictwa sądów administracyjnych. Po rozstrzygnięciu Trybunału i zmianie ustawy, sądy administracyjne regularnie sięgały w uzasadnieniach swoich wyroków do argumentacji przytoczonej przez TK w zakresie konieczności poinformowania podatnika o toczącym się przeciwko niemu postępowaniu karnym skarbowym. To właśnie w tym orzecznictwie należy dopatrywać się elementu częściowo ogranicza-

⁷ Ustawą z 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz.U. poz. 1149).

jącego wszczynanie postępowań przez organy. Zaostrzenie wymogów proceduralnych spowodowało, że wszczęcie postępowania, a tym samym zawieszenie biegu terminu przedawnienia, okazało się nie w każdym przypadku możliwe lub następowało w innym momencie, najczęściej późniejszym, niż wskazywały na to organy.

W uzasadnieniach swoich orzeczeń, które zapadały już po wyroku TK, sądy administracyjne dostrzegły, że w ordynacji podatkowej nie ma wyraźnego przepisu, określającego w jaki sposób powinien zostać zrealizowany obowiązek powiadomienia podatnika zawarty w nowej treści art. 70 § 6 pkt 1 ustawy. W związku z tym sądy uznały, że zawiadomienie podatnika przez organ o wszczętym postępowaniu o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe może nastąpić w różnorodnej formie⁸. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał również, że z wyroku TK wynika dyrektywa stanowiąca, że celem czynności zawiadamiania ma być zagwarantowanie podatnikowi wiedzy o tym, że wszczęte zostało postępowanie w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe dotyczące zobowiązania podatkowego, którego bieg terminu przedawnienia nie upłynie w ustawowym terminie. Poinformowanie podatnika może przy tym nastąpić w różnych trybach, w ramach różnych postępowań, a w związku z tym przez różne organy (podatkowe lub kontroli skarbowej). Trybunał nie wskazał w tym zakresie żadnych jednoznacznych działań, wyznaczając jedynie cel do zrealizowania, którym jest wspomniane wyżej zagwarantowanie wiedzy o tym, że przedawnienie zobowiązania nie nastąpi w czasie, w którym podatnik mógłby się tego spodziewać. Nie ma jednolitej procedury dla realizowania tego obowiązku, dlatego też należy stwierdzić, że dostosowuje się on niejako do fazy i rodzaju postępowania, z którym łączy się informacja o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia⁹.

W tym kontekście, na uwagę zasługuje wyrok NSA¹⁰, na kanwie którego zakwestionował on legalność działania organów podatkowych, zawieszających bieg terminu przedawnienia, a w konsekwencji umorzył postępowanie podatkowe przeciwko skarżącemu kasacyjnie. W sprawie tej przeciwko podatnikowi toczyło się postępowanie administracyjne w przedmiocie zry-

⁸ Zob. np. wyroki NSA: z 21 listopada 2012 r., sygn. I FSK 303/11, z 15 czerwca 2016 r., sygn. I FSK 1821/14.

⁹ Uchwała NSA z 18 czerwca 2018 r., sygn. I FPS 1/18, pkt 11.6.

¹⁰ Wyrok NSA z 24 listopada 2016 r., sygn. II FSK 1488/15.

czalowanego podatku dochodowego od odpłatnego zbycia udziału w nieruchomości. Określając wysokość zobowiązania ponad sześć lat po zaistnieniu zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, organ błędnie przyjął, że decyzja wymiarowa w tym zakresie ma charakter konstytutywny, a nie jedynie deklaracyjny. Równoległe z określeniem zobowiązania, wszczęto wobec podatnika postępowanie karne skarbowe w sprawie nieujawnienia podlegającej opodatkowaniu sprzedaży udziału w nieruchomości. W międzyczasie okazało się, że organ dokonał błędnej kwalifikacji czynu jako przestępstwa skarbowego, podczas gdy kwota podatku uzasadniała jego kwalifikację jako wykroczenia. W związku z tym wydano postanowienie o umorzeniu postępowania karnoskarbowego, a następnie niezwłocznie przystąpiono do egzekucji administracyjnej przez zawiadomienie podatnika o zajęciu rachunku bankowego. Na powyższą decyzję podatnik wniósł skargę do WSA w Lublinie, zarzucając naruszenie prawa materialnego, lecz sąd nie uwzględnił zarzutów zawartych w skardze. Dopiero w wyniku wniesionej do NSA skargi kasacyjnej, argumenty podatnika zostały wnikliwie przeanalizowane i przyznano mu rację.

Naczelny Sąd Administracyjny w swoim wyroku z 24 listopada 2016 r. stwierdził, że postępowanie karne skarbowe przeciwko skarżącemu, związane z niewykonaniem spornego zobowiązania podatkowego, w ogóle nie mogło być prowadzone z uwagi na upływ terminu przedawnienia karalności. Wszczęcie dochodzenia nastąpiło jedynie na skutek przyjęcia przez organ błędnej kwalifikacji prawnej czynu, która wynikała z wysokości należnego zobowiązania podatkowego. Ze względu na fakt, że sporne zobowiązanie podatkowe powstało z mocy prawa, tj. w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, uznać należało, że do jego konkretyzacji doszło już w dniu zaistnienia zdarzenia, natomiast jego określenie decyzją organu podatkowego pierwszej instancji miało charakter jedynie deklaracyjny. Z chwilą wszczęcia dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe, zarzucany czyn kwalifikował się jako wykroczenie skarbowe, a tym samym doszło do przedawnienia jego karalności. Zgodnie bowiem z art. 51 § 1 kodeksu karnego skarbowego¹¹, karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że bieg terminu przedaw-

¹¹ Ustawa z 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz.U. 2018, poz. 2354 ze zm.).

nienia zobowiązania podatkowego nie uległ w sprawie zawieszeniu z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe i umorzył prowadzone postępowanie podatkowe.

Ponadto, w uzasadnieniu do tego orzeczenia NSA odwołał się bezpośrednio do wyroków TK dotyczących instytucji przedawnienia¹². Uznał, że przyjęcie stanowiska zaprezentowanego w sprawie przez właściwe organy oraz WSA w Lublinie kłóciłoby się z celami instytucji zawieszenia biegu przedawnienia, otwierałoby bowiem organom administracji skarbowej drogę do instrumentalnego wykorzystywania przepisu ustawy, co byłoby nie do przyjęcia w demokratycznym państwie prawnym. Przy takiej wykładni każde wszczęcie postępowania karnoskarbowego, nawet w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywoływałoby skutek w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wyrok ten ilustruje doniosłą rolę NSA w ochronie praw podatników i zapobieganiu arbitralnemu wykorzystaniu kompetencyjnej przewagi organu nad pojedynczym obywatelem, która w tym przypadku polegała na wszczęciu egzekucji wobec należności, która przekształcała się w niemożliwe do przymusowego egzekwowania zobowiązanie naturalne. W takim wypadku nawet dobrowolne spełnienie świadczenia przez podatnika skutkuje powstaniem nadpłaty.

Warto również wspomnieć o uchwale siedmiu sędziów NSA z 18 marca 2019 r.¹³, w której sąd analizował kwestię skuteczności realizacji obowiązku informacyjnego z art. 70c ordynacji podatkowej. Skład orzekający w analizowanej sprawie sformułował pytanie do powiększonego składu izby, czy zawiadomienie, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 należy doręczyć bezpośrednio podatnikowi czy jego pełnomocnikowi, który został ustanowiony w postępowaniu, nawet jeżeli zawiadomienia tego dokonuje organ podatkowy, przed którym nie toczy się żadne postępowanie z udziałem pełnomocnika strony. Już na etapie postępowania przed WSA skarżący podnosił, że o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia powinien być zostać powiadomiony jego pełnomocnik, ale sąd przyznał w tej kwestii rację organowi podatkowemu. Ten ostatni twierdził, że pełnomocnictwo zostało złożone w postępowaniu prowadzonym przez organ kontroli skarbowej i obejmowało upoważnienie do re-

¹² NSA przywołał następujące wyroki TK: z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10 oraz 19 czerwca 2012 r., P 41/10.

¹³ Uchwała NSA z 18 marca 2019 r., sygn. I FPS 3/18.

prezentowania strony w tym postępowaniu i jego następnych etapach. Jak przypomniał sąd, o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powiadamiał podatnika nie organ kontroli skarbowej, ale naczelnik urzędu skarbowego, który nie prowadził postępowania podatkowego zmierzającego do określenia podatnikowi zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości. Brak było więc podstaw do przyjęcia, że zawiadomienie wysłane przez naczelnika urzędu skarbowego powinno być skierowane do pełnomocnika ustanowionego w odrębnym postępowaniu¹⁴.

Z powyższym stwierdzeniem nie zgodził się NSA, gdyż w swoim wcześniejszym, cytowanym powyżej, orzecznictwie zwracał uwagę na fakt, że mimo iż ordynacja podatkowa nie zawiera skonkretyzowanych wytycznych co do sposobu informowania podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, to jednak ze sformułowanego przez TK standardu konstytucyjnego jasno wynika, że różne organy, na różnych etapach postępowania muszą dopełnić obowiązku powiadomienia, tak by dyrektywa wymagająca zagwarantowania podatnikowi wiedzy o podjętych czynnościach mogła zostać zrealizowana¹⁵. Orzekając więc w zgodzie z treścią swoich poprzednich wyroków, NSA uznał, że zawiadomienie należy doręczyć w każdym wypadku pełnomocnikowi strony, a niezrealizowanie tego obowiązku powinno być traktowane równoznacznie z brakiem zawieszenia terminu przedawnienia.

Sądy administracyjne nie odnoszą się merytorycznie do zarzutów dotyczących instrumentalnego wykorzystywania postępowań karnoskarbowych przez organy podatkowe, które są formułowane przez podatników wnoszących skargi kasacyjne. W takich przypadkach sądy wskazują, że dopuszczenie kontroli sądów administracyjnych nad rozstrzygnięciami procesowymi podjętymi na gruncie postępowań karnych i karnoskarbowych wykraczałoby poza zakres ich kognicji¹⁶. Art. 70 § 6 pkt 1 nie daje podstaw prawnych do weryfikacji zasadności i momentu wszczęcia postępowania dotyczącego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Zgodnie z tym przepisem, oceniane są jedynie skutki prawnopodatkowe czynności podjętych w takim postępowaniu. Natomiast w kwestii zarzutu nadużycia inicjowania postępowań karnoskarbowych i związanych z nim

¹⁴ Zob. również wyrok WSA w Łodzi z 7 lipca 2016 r., sygn. I SA/Łd 1387/15.

¹⁵ Wyrok NSA z 24 listopada 2016 r., sygn. II FSK 1488/15.

¹⁶ Uchwała NSA z 18 czerwca 2018 r., sygn. I FPS 1/18, pkt 14.

wątpliwości natury konstytucyjnej, NSA wskazuje że powinny one zostać wyjaśnione w ramach zainicjowanego przez Rzecznika Praw Obywatelskich postępowania przed TK w sprawie o sygnaturze K 31/14¹⁷.

Mimo ograniczonego zakresu kognicji sądów administracyjnych, który nie pozwala im na wypowiedzenie się co do zasadności wszczętego postępowania karnego skarbowego w każdym konkretnym przypadku, rola orzecznictwa administracyjnego, w tym przede wszystkim kasatoryjne kompetencje NSA są nie do przecenienia z punktu widzenia dochowania konstytucyjnego standardu przy stosowaniu diskutowanego przepisu ordynacji podatkowej. Sądy administracyjne, czekając na wyrok TK pozostają w zawieszeniu, nie mając możliwości zmiany decyzji organów skarbowych, nawet gdy zgromadzony w toku postępowania administracyjnego i sądownoadministracyjnego materiał dowodowy jednoznacznie wskazuje na nadużycie ze strony organów.

IV. Wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich do Trybunału Konstytucyjnego

Należy również zwrócić uwagę na fakt, że TK w wyroku P 30/11 podkreślił, że jest świadomy sposobu stosowania analizowanego przepisu przez organy skarbowe. Zaznaczył on również, że w doktrynie pojawiły się głosy krytykujące wzrost zainteresowania organów podatkowych wszczynaniem postępowań karnoskarbowych i powołał kilka fragmentów tego rodzaju wypowiedzi. Trybunał przywołał także fragment pisma ówczesnego Ministra Finansów¹⁸, w którym zapewnił on, że urzędy skarbowe dysponujące kompetencjami finansowymi organów postępowania przygotowawczego nie wszczynają postępowań karnych skarbowych jedynie w celu spowodowania zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Trybunał skonstatował, że jedynie potencjalna możliwość nadużycia kompetencji przez organ państwa nie jest wystarczającą podstawą, żeby uznać przepis za niekonstytucyjny, jednakże tego rodzaju obawy mogą rodzić wątpliwości co do zgodności art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej z zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego

¹⁷ Ibidem, pkt 13; por. wyroki NSA z: 23 lutego 2017 r., sygn. I FSK 1240/15; 20 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 877/16; 20 lipca 2018 r., sygn. II FSK 2022/16 oraz 31 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 1756/17.

¹⁸ Pismo Ministra Finansów do TK z 20 stycznia 2012 r.

przez nie prawa¹⁹. Niewątpliwie wyrok P 30/11 pozostawił kwestie najistotniejsze z punktu widzenia interesu podatnika bez odpowiedzi. Co więcej, komentarz TK potwierdzający zasadność obiekcji co do zgodności z zasadą zaufania obywateli do państwa, jedynie wzmógł to poczucie niedosytu.

Być może z takiego samego założenia wyszedł również Rzecznik Praw Obywatelskich decydując się na sporządzenie, wspomnianego już wcześniej, wniosku do TK. W swoim piśmie RPO wniósł o stwierdzenie niekonstytucyjności art. 114a kodeksu karnego skarbowego z art. 2 oraz art. 45 ust. 1 Konstytucji, a także art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji, w zakresie w jakim regulacja ta przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, z art. 2 Konstytucji. Kwestionowany przez Rzecznika artykuł kodeksu karnego skarbowego stanowi, że postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe może być także zawieszona, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się powstępowanie przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. Zawieszona postępowanie podejmuje się, jeżeli ustąpiły przyczyny uzasadniające jego zawieszenie.

Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócił uwagę na problem równoległego wykorzystywania instytucji zawieszania biegu terminu przedawnienia oraz zawieszania postępowań karnoskarbowych. Wskazał on, że w sytuacji, gdy postępowanie karne, które było jednocześnie przyczyną zawieszania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszona, powstaje swoiste *perpetuum mobile* niekończących się postępowań: zarówno karnego, jak i administracyjnego²⁰. Takie działanie może narażać na straty interesy majątkowe podatnika i jego plany gospodarcze²¹. Powołał się on również na stanowcze głosy w literaturze, jakoby nie ulegało wątpliwości, że celem wprowadzonej do kodeksu karnego skarbowego regulacji była ochrona fiskalnych interesów państwa, polegająca na udaremnieniu przedawnienia zobowiązań

¹⁹ Wyrok TK z 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, pkt 94.

²⁰ Wniosek RPO do TK z 22 października 2014 r., oczekujący na rozpoznanie pod sygn. K 31/14, część III.

²¹ B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszania przedawnienia zobowiązań podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 1, s. 11–18.

podatkowych²². Skutek ten następuje przecież nawet wówczas, gdy postępowanie karne skarbowe umorzono z braku cech przestępstwa. Jak podkreśla to Rzecznik w swoim wniosku, jednym z powodów wzmożonego zainteresowania organów podatkowych postępowaniami karnymi skarbowymi, a także ułatwienia faktycznego wszczynania tych postępowań, jest argument, że pozornie czym innym jest organ podatkowy, a czym innym finansowy organ postępowania przygotowawczego. W praktyce jednak osobą kierującą oboma organami jest ta sama osoba, czyli naczelnik urzędu skarbowego²³. W takim przypadku wystarczy, do przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie ordynacji, wystarczyć wydanie postanowienia o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa. Z tego względu Rzecznik argumentował o uznaniu sprzeczności obu artykułów z art. 2 Konstytucji.

W odniesieniu do zarzutu niezgodności przepisu kodeksu karnego skarbowego z prawem do sądu, RPO wskazał, że obecne ukształtowanie procedury sprzyja istniejącej praktyce wszczynania postępowań karnych niejako „na wszelki wypadek”, w oderwaniu od elementarnego standardu uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa. Jednostka nie posiada przy tym żadnego efektywnego środka ochrony swoich praw. Rzecznik powoływał się także na dokumenty przedłożone w toku postępowania sądowno-administracyjnego, gdzie skarżący wskazywał na postępowania przygotowawcze wobec innych podatników trwające niespełna cztery lata, które ograniczyły się jedynie do przedstawienia zarzutów, a następnie zawieszenia postępowania. Efektem takiego korzystania przez organy z proceduralnych możliwości obu ustaw jest niemożność przedawnienia karalności deliktu karnego skarbowego w oparciu o art. 44 § 2 kodeksu karnego skarbowego, a także niemożność przedawnienia zobowiązania podatkowego na gruncie art. 70 ordynacji.

Już w sprawie P 30/11 formułując swe pytanie prawne Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w orzecznictwie sądowno-administracyjnym jednolicie przyjmuje się, że dla skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia konieczne jest powiadomienie podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie

²² H. Gajewska-Kraczkowska, *O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 4, s. 16.

²³ G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3, s. 80.

(*in rem*), a nie przeciwko osobie (*in personam*)²⁴. Natomiast okolicznością decydującą o zwieszeniu nie jest wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów, lecz okoliczność że podatnik wie, że toczy się przeciwko niemu postępowanie karne skarbowe. Pogląd ten przywołał w wyroku również sam TK. Celem postępowania w fazie *in rem* jest wykrycie sprawcy przestępstwa. Dopiero po zebraniu danych uzasadniających pociągnięcie do odpowiedzialności określonej osoby, możliwe staje się przejście do fazy *in personam*²⁵. To właśnie w fazie „przeciw osobie” podejrzany otrzymuje informację o treści zarzutów i od tego momentu wie, w stosunku do jakiego czynu prowadzić obronę. Otrzymuje on wiele uprawnień, gwarancji procesowych, wynikających ze swojej pozycji podmiotu procesu. Odtąd staje się bowiem stroną procesu. Tych gwarancji nie zapewnia podatnikowi zawieszenie biegu terminu przedawnienia w rezultacie zastosowania art. 70 § 6 pkt 1. Regulacja ta, jak trafnie wskazał Rzecznik, silnie ingeruje w dobra i interesy jednostki, która nie jest jeszcze stroną postępowania karnego. Pozostaje to w sprzeczności z wyżej wskazanym celem postępowania *in rem*, jakim jest wykrycie sprawcy przestępstwa. Co więcej, podatnik nie dysponuje na etapie postępowania prowadzonego w sprawie, środkami ochrony przed przewlekłością postępowania, gdyż wniesienie takiej skargi przysługuje wyłącznie stronie. Rzecznik Praw Obywatelskich określa taką konstrukcję prawną mianem klasycznej pułapki zastawionej na podatnika²⁶.

Na marginesie należy również przywołać wnioski płynące ze sporządzonego przez jedną z warszawskich kancelarii raportu na temat stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej w praktyce organów podatkowych²⁷. Konkluzją raportu było stwierdzenie, że przepis ordynacji służy organom podatkowym do wszczynania postępowań karnoskarbowych bez względu na istnienie uzasadnienia dla ich wszczęcia, ale wyłącznie w celu osiągnięcia skutku w postaci wydłużenia terminy wydania decyzji wymiarowej. Tezę tę poparto wnikliwą

²⁴ Zob. wyroki NSA z: 15 kwietnia 2014 r., sygn. I FSK 619/13; 21 sierpnia 2014 r., sygn. I FSK 958/13; 8 sierpnia 2014 r., sygn. I FSK 1599/13 oraz 6 listopada 2014 r., sygn. I OSK 297/13.

²⁵ T. Grzegorzcyk, J. Tylman, *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2014, s. 665.

²⁶ Wniosek RPO do TK z 22 października 2014 r., oczekujący na rozpoznanie pod sygn. K 31/14, część V.

²⁷ Raport z 7 sierpnia 2012 r. sporządzony na zlecenie Polskiej Konfederacji Pracodawców Prywatnych „Lewiatan” z siedzibą w Warszawie przez kancelarię GWW Lądziński, Cmoch i Wspólnicy Spółka komandytowa z siedzibą w Warszawie, dostępny pod adresem: <https://gww.pl/pl/publikacje/raport-na-temat-stosowania-art-70-6-pkt-1-ustawy-o> (7.05.2019).

analizą orzecznictwa sądów administracyjnych, która wykazała m.in. że blisko 50% postępowań karnych karbowych wszczynanych jest w ostatnim kwartale roku, w którym upływa ustawowy termin przedawnienia, z czego 30% jest wszczynanych w ostatnim miesiącu biegu terminu przedawnienia. W znaczącej liczbie przypadków na dzień upływu terminu przedawnienia postępowanie pozostawało nadal w fazie *in rem*. W oparciu o przytoczone liczby, można stwierdzić, że wątpliwości natury konstytucyjnej co do pobudek organów podatkowych wszczynających postępowania karne stają się coraz bardziej uzasadnione.

V. Rozważania w oczekiwaniu na wyrok Trybunału Konstytucyjnego

Argumentację przedstawioną we wniosku RPO do TK należy analizować przede wszystkim z punktu widzenia konstytucyjnej funkcji przedawnienia zobowiązań podatkowych. Na wypracowany w drodze orzecznictwa TK, konstytucyjnie pożądaną kształt tej instytucji, wpływ miała treść – wywodzonej z art. 2 Konstytucji – zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada ta opiera się na pewności prawa, rozumianej jako zespół cech mu przysługujących, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne. To bezpieczeństwo umożliwia przewidywanie działań organów państwa, a także planowanie własnych. Przewidywalność działań państwa gwarantuje, zdaniem TK, zaufanie do ustawodawcy i stanowionego przez niego prawa²⁸. Jednostki podejmują pewne decyzje dotyczące rozporządzania swoim majątkiem również w oparciu o ustawowe reguły dotyczące przedawnienia. Działając w zaufaniu do państwa, mogą one zasadnie przyjmować, że nie ciąży na nich żadne niezapłacone zobowiązania podatkowe. Niedopuszczalne jest zatem wprowadzanie takich przepisów, które w sposób nieprzewidywalny dla jednostek powodują iż ich przekonanie to będzie błędne²⁹.

Ponadto, z zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wynika również zakaz tworzenia prawa, które wprowadzałyby pozorne instytucje prawne³⁰. Brak możliwości realizacji prawa w granicach

²⁸ Orzeczenie TK z 2 marca 1993 r., sygn. K 9/92.

²⁹ A. Krzywoń, *Przedawnienie zobowiązania podatkowego – analiza konstytucyjna*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, nr 2, s. 29.

³⁰ Wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10.

określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia właśnie takiej faszystowskiej instytucji. Konstytucja nie zawiera bezwzględnego wymogu ustanowienia mechanizmu przedawniania się publicznych zobowiązań podatkowych, to jednak w drodze orzecznictwa TK doszło do podkreślenia – wynikającego z art. 2 Konstytucji – obowiązku ustawodawcy uwzględnienia w prawie podatkowym mechanizmu przedawnienia³¹. Skoro więc ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie do ordynacji podatkowej przepisu ustanawiającego instytucję przedawnienia zobowiązań podatkowych, to nie powinna być to instytucja, z której podatnik nie będzie w stanie w żadnym wypadku skorzystać. Trybunał Konstytucyjny stwierdził również, że jednym z przejawów bezpieczeństwa prawnego jest stabilizacja sytuacji prawnej jednostki, przekładająca się na ogólną stabilizację stosunków społecznych. Jak podkreślił, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym, nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecie³². Względna swoboda przyznana polskiemu ustawodawcy w kształtowaniu treści norm prawa podatkowego pozostaje w tym momencie ograniczona w zakresie materialnym, tzn. przez potrzebę wzięcia pod uwagę pewnych wartości³³. Zasada zaufania obywateli do państwa stanowi dyrektywę, którą ustawodawca musi uwzględnić.

Przyczyny częstego sięgania przez organy skarbowe do instytucji zawieszenia terminu biegu przedawnienia, należy dopatrywać się również w założeniu immanentnej sprzeczności interesów fiskalnych państwa z interesami podatnika nakierowanymi na zmniejszenie, lub w bardziej radykalnych przypadkach, całkowite uniknięcie odprowadzania podatków. Jednakże, w nauce prawa administracyjnego podkreśla się, że taka koncepcja jest w demokratycznym państwie prawnym nie do zaakceptowania. Wręcz przeciwnie, wydaje się, że zadaniem administracji powinno być obecnie dążenie – w ramach określonych przez przepisy prawa – do harmonizowania, czy też godzenia ze sobą obu tych interesów³⁴. Zbliżonej argumentacji powinniśmy dopatrywać się również w zasadzie dobra wspólnego (art. 1 Konstytucji) rozumiane-

³¹ Wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10.

³² Ibidem.

³³ A. Krzywoń, op.cit., s. 22.

³⁴ Z. Kmieciak, *Glosa do wyroku NSA z dnia 8 stycznia 1988 r. (sygn. IV SA 753/87)*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1991, nr 7–8, poz. 175.

go jako suma interesów obywateli i interesów władzy publicznej, nakazująca poszukiwania optymalnego modelu wszelkich instytucji publicznych, w tym podatków i innych danin. Konstytucyjna klauzula dobra wspólnego staje się w tym kontekście naturalnym budulcem dla granic opodatkowania³⁵. Przenosząc te rozważania na grunt komentowanej kwestii, zarówno zawieszanie biegu terminu przedawnienia, jak i zawieszanie postępowania karnego skarbowego nie powinny być stosowane przez organy jako swego rodzaju furtki pozwalające na dochodzenie zobowiązań podatkowych przez nieograniczony czas, niejako za wszelką cenę. W doktrynie prawa konstytucyjnego wskazuje się, jak istotnym jest, aby próbować wyznaczać granice nie tylko dla poszczególnych podatków, ale także dla systemu prawa podatkowego jako całości. Może się bowiem okazać, że w przypadku każdej z odrębnie analizowanych danin nie dochodzi do przekroczenia konstytucyjnych granic obowiązku podatkowego, lecz fiskalizm całego systemu powoduje, że naruszone zostają podstawowe konstytucyjne wartości³⁶. Właśnie z takim przekroczeniem mamy do czynienia przy analizowanym zagadnieniu. Z formalnego punktu widzenia, organy mają prawo wszczynać postępowania i zawieszać bieg terminu przedawnienia, lecz rozpatrując indywidualne przypadki takiego działania, widać, że elementarne zasady porządku konstytucyjnego mogą stać z nim w sprzeczności. Na gruncie doktryny niemieckiej, tak podejmowane czynności organu mogłyby być wręcz uznane za nadużycie kompetencji³⁷.

VI. Wnioski

Jak zostało to już wspomniane we wstępie, sądy administracyjne mimo długiego czasu, jaki upłynął od zainicjowania postępowania przed TK przez Rzecznika Praw Obywatelskich, dają w swoim orzecznictwie do zrozumienia, że nadal czekają na to rozstrzygnięcie³⁸. Jako jedna z prób reakcji na instru-

³⁵ A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011, s. 94.

³⁶ *Ibidem*, s. 93–94.

³⁷ Zob. J. Parchomiuk, *Nadużycie prawa w prawie administracyjnym*, Warszawa 2018, s. 615.

³⁸ Zob. postanowienie NSA z 2 września 2015 r. sygn. I FZ 245/15, wyrok WSA w Krakowie z 21 lutego 2019 r., sygn. I SA/Kr 301/18, wyrok WSA w Kielcach z 28 grudnia 2018 r.,

mentalne wykorzystywanie instytucji z art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej, może być traktowany wyrok NSA³⁹, w którym wszczęcie postępowania podatkowego po upływie pięciu i pół roku od uzyskania danych niezbędnych do rozstrzygnięcia sprawy, a także próba zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania niemożliwego do egzekwowania, spotkały się ze stanowczą reakcją sądu. W oparciu o zasadę budowania zaufania do organów podatkowych⁴⁰, NSA uchylił decyzję organu i wyrok sądu pierwszej instancji. Orzeczenie nie doczekało się swojej kontynuacji, gdyż jedynie w przypadku ewidentnego działania organów po terminie przedawnienia zobowiązania możliwa jest tak stanowcza reakcja sądu, który w innych przypadkach nie ma kognicji do badania merytoryczności działań procesowych podejmowanych przez organy podatkowe. Wyrok ten ilustruje jednak, jak sądy administracyjne próbują w ramach przyznanych im kompetencji reagować na niewłaściwe stosowanie instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Na rozstrzygnięcie sprawy przez TK czekają zapewne również sami podatnicy, których prawnie chronionych interesów problem ten bezpośrednio dotyka. Pozostaje mieć nadzieję, że Trybunał zechce pochylić się nad wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich i weźmie pod uwagę racje słabszej strony tego publiczno-prywatnego konfliktu interesów.

Literatura

- Banaszak B., *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 1.
- Gajewska-Kraczkowska H., *O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 4.
- Grzegorzczak T., Tylman J., *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2014.
- Kmieciak Z., *Glosa do wyroku NSA z dnia 8 stycznia 1988 r. (sygn. IV SA 753/87)*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 1991, nr 7–8.
- Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.

sygn. I SA/Ke 424/18, wyrok WSA w Krakowie z 18 lutego 2018 r., sygn. I SA/Kr 294/18; wyroki NSA: z 31 stycznia 2019 r., sygn. I FSK 361/17, z 18 stycznia 2019 r., sygn. I FSK 493/17.

³⁹ Wyrok NSA z 17 maja 2016 r., sygn. II FSK 894/14.

⁴⁰ Wynikającą z art. 121 ordynacji podatkowej.

Krzywoń A., *Przedawnienie zobowiązania podatkowego – analiza konstytucyjna*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, nr 2.

Łabuda G., *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3.

Parchomiuk J., *Nadużycie prawa w prawie administracyjnym*, Warszawa 2018.