

Niewspółmierność środków zabezpieczających stosowanych przez organy władzy publicznej względem podatników

Disproportionality of the protective measures applied by public authorities in relation to taxpayers

dr Katarzyna Feldo

Doradca podatkowy, sędzia Wyższego Sądu Dyscyplinarnego KIDP, ORCID: 0000-0003-1806-9009

Streszczenie

W polskim systemie prawnym istnieje wiele przepisów, które umożliwiają różnym organom państwa blokadę rachunków bankowych podatników celem zabezpieczenia przybliżonych kwot zobowiązań podatkowych na etapie prowadzenia kontroli podatkowych, czyli jeszcze przed wydaniem decyzji wymiarowych i przed zakończeniem ewentualnych sporów sądowych. Blokada kont może zostać zastosowana także przez prokuraturę celem zabezpieczenia zgromadzonych na rachunkach środków pieniężnych jako dowodów rzeczowych w sprawie o przestępstwo skarbowe. Blokowanie kont nie zawsze poprzedzone jest szczegółową analizą stanu faktycznego i zgromadzonych dowodów. W efekcie zdarzają się sytuacje, kiedy środki finansowe podatników zostają zablokowane bezzasadnie, co powoduje nieodwracalne negatywne skutki w prowadzonej przez nich działalności gospodarczej. Dlatego też zasadny jest postulat kompleksowego przeanalizowania norm prawnych, których stosowanie ma wpływ na przedsiębiorstwa. Rolą władzy jest bowiem stanowienie takich przepisów, które będą mobilizowały do podejmowania działalności gospodarczej, a tym samym będą się przyczyniały do rozwijania państwa. Obecnie obowiązujące rozwiązania systemowe stoją temu jednak naprzeciw.

Słowa kluczowe: zabezpieczenie, szacowana wysokość, zobowiązanie podatkowe.

Abstract

Even though tax law differs from criminal law a lot, there are situations whereby their regulations are used jointly by tax authorities and prosecutors. An example regards blocking a taxpayer's bank account to be able to cover his public liabilities once a dispute between the authorities and the taxpayer ends. In most cases it happens when there is a suspicion that a taxpayer is a member of an organized criminal group committing tax crimes. Those legal provisions are very important and should exist to protect public treasury and other taxpayers' interest, however at the same time they should be used with great caution. At the time of their use, nobody can predict for sure what will be court verdict once the dispute ends.

Keywords: collateral, estimated amount, tax liability.

1. WPROWADZENIE

Zagadnienie wydawania przez organy podatkowe decyzji w przedmiocie zabezpieczenia szacowanej wysokości przewidywanego zobowiązania podatkowego już od początku istnienia tej instytucji aż do dziś budzi wiele dyskusji w praktyce jej stosowania, doktrynie, ale również w orzecznictwie sądów administracyjnych. Podobnie sytuacja wygląda w przypadku przepisów ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego¹, regulujących kwestię zabezpieczeń majątkowych. Są to instytucje całkowicie od siebie niezależne, jeśli chodzi zarówno o gałąź prawa, do której należą, jak i o organy państwa, które je stosują. Cechuje je jednak to, że mogą one być stosowane jednocześnie m.in. w

trakcie kontroli podatkowej u konkretnego podatnika, a przez to mogą doprowadzić do znacznego lub całkowitego paraliżu prowadzonej przez niego działalności gospodarczej.

Zagadnienie to jest o tyle istotne, że w obu przypadkach dochodzi do znacznej ingerencji w prawo własności podatnika już na etapie, kiedy fakt istnienia zobowiązania nie został prawomocnie potwierdzony w postępowaniu sądowo-administracyjnym, podobnie jak wina sprawcy czynu zabronionego w postaci przestępstwa skarbowego nie została jeszcze orzeczona. Biorąc to pod uwagę, warto podjąć rozważania nad sposobem konstruowania przez ustawodawcę norm prawnych funkcjonujących na granicy prawa podatkowego i karnego, ich kompleksowością, prawidłowością stosowania

przez umocowane do tego organy i konsekwencjami dla podatnika i Skarbu Państwa.

2. ZABEZPIECZENIA ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH W TOKU KONTROLI PODATKOWYCH

Instytucja zabezpieczeń zobowiązań podatkowych od lat wzbudza kontrowersje i powoduje między podatnikami a organami podatkowymi spory, które rozwiązywane są często dopiero w postępowaniu sądowym. Okoliczność ta nie dziwi, skoro jest to forma szybkiego zabezpieczenia potencjalnej kwoty zobowiązania podatkowego wraz z odsetkami za zwłokę, którego istnienie i wysokość są przedmiotem sporu. Stosowanie tej instytucji jest korzystne z punktu widzenia organu podatkowego, który występuje niejako w roli wierzyciela i dąży do tego, aby środki finansowe na zaspokojenie zobowiązań podatkowych były zagwarantowane. Kiedy organ wydaje decyzję w przedmiocie zabezpieczenia, nie tyle dokonuje poboru podatku, ile uzyskuje pewność, że istniejące jego zdaniem zobowiązanie podatkowe będzie uregulowane. Instytucja ta jest z kolei bardzo niekorzystna dla podatnika, gdyż powoduje u niego zablokowanie płynności finansowej mimo istnienia po jego stronie przekonania, że zobowiązanie podatkowe nie istnieje lub istnieje, ale w niższej wysokości, niż przedstawia to organ podatkowy w trakcie kontroli.

Organy podatkowe wydają decyzje w przedmiocie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na podstawie art. 33 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa², który to przepis jest sformułowany w sposób dający im spory margines uznaniowości. Zgodnie z jego brzmieniem zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję.

Przepis ten ma docelowo zapewnić, że podatnik wywiąże się z obowiązków nałożonych przez niego przez art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.³, zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Mowa tutaj o ustawach podatkowych mających zastosowanie do konkretnej sytuacji podatnika. Istnienie w podatkowym reżimie prawnym art. 33 § 1 o.p. jest jak najbardziej słusze i potrzebne, aby zabezpieczać interes państwa i uczciwych podatników przed nieuczciwymi podatnikami, przy założeniu jednak, że jego stosowanie w praktyce jest oparte na wnikliwej analizie przesłanek, których spełnienie warunkuje zastosowanie omawianej normy prawnej. Jest to szczególnie istotne, gdyż zabezpieczenie zobowiązań podatkowych stosowane jest na etapie, kiedy samo istnienie i zakres zobowiązania podatkowego nie są pewne i ostateczne. Może bowiem się okazać, że w wyniku zakończonego sporu, powstałego między podatnikiem a organem podatkowym, zostanie uznane, że zobowiązanie to nie istniało albo istniało w dużo mniejszej wysokości niż ustanowiona przez organ kwota zabezpieczenia. Z tego też względu organy podatkowe każdorazowo przed sięgnięciem po instytucję

zabezpieczenia podatkowego powinny z dużą precyzją badać, czy zastosowanie tego rozwiązania jest konieczne i proporcjonalne. Każdorazowo niezbędne jest bardzo dokładne analizowanie, czy spełnione są przesłanki uprawniające do zastosowania instytucji zabezpieczenia, co wymaga wielkiej dokładności po stronie organów podatkowych przy analizie faktów i potwierdzających je dowodów. Czym innym jest bowiem ingerencja w prawo majątkowe podatnika na podstawie prawomocnej decyzji wymiarowej, a zupełnie czym innym jest ustanowienie zabezpieczenia należności podatkowej, co do której toczy się dopiero kontrola podatkowa, a ostatecznego wyniku sporu między stronami nie da się jeszcze na etapie ustanawiania zabezpieczenia przewidzieć.

Biorąc to pod uwagę, nie ma wątpliwości, że instytucja ta powinna być stosowana w sposób racjonalny, na co wskazują liczne wyroki sądów administracyjnych wydawane od początku jej istnienia aż do dziś⁴. W orzeczeniach tych sądy podkreślają, że kiedy organ podejmuje decyzję o wyborze zabezpieczenia, ma obowiązek wyważyć skuteczność zabezpieczenia i jego uciążliwość dla podatnika.

Przesłanką wydania decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego jest „uzasadniona obawa” istniejąca po stronie organu, że nie zostanie ono wykonane. Ustawodawca nie wyjaśnił jednak, co należy rozumieć przez to pojęcie. Wymienił jedynie dwie szczególne okoliczności, które mogą taką obawę uzasadnić alternatywnie⁵, a mianowicie, gdy „podatnik trwale nie uiszcza wymaganych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym” lub „dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję”. Należy podkreślić, że ustawodawca nie ogranicza jednak okoliczności wskazujących na istnienie obawy niewykonania zobowiązania. Posługuje się on bowiem sformułowaniem „w szczególności”, co świadczy o tym, że ich lista nie jest zamknięta.

Taka budowa analizowanego przepisu została użyta przez ustawodawcę celowo, aby wprowadzić swego rodzaju elastyczność jego stosowania⁶. Posługiwanie się przez ustawodawcę konstrukcjami o szerokim zakresie działania jest często ich zaletą, gdyż zapobiega kazuistyce przepisów. W analizowanej sytuacji mamy jednak do czynienia z negatywną stroną tak sformułowanego przepisu w postaci jego instrumentalnego stosowania, co prowadzi do krzywdzenia uczciwego podatnika będącego stroną postępowania.

Sądy wielokrotnie wypowiedziały się na ten temat i wskazywały, że instytucja zabezpieczenia nie może być wykorzystywana według pewnego automatyzmu przez organy podatkowe.

WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 6 stycznia 2009 r. stwierdził, że: „Brak wykazania powyższej przesłanki uniemożliwia zastosowanie zabezpieczenia, co oznacza, że instytucja ta nie znajduje automatycznego zastosowania w każdym postępowaniu, w którym organy przewidują zwiększoną wysokość zobowiązania podatkowego względem zadeklarowanej przez podatnika (przy zobowiązaniach powstających z mocy prawa). Także sama przewidywana wysokość tego zobowiązania nie może stanowić wystarczającej podstawy do zastosowania zabezpieczenia, o ile nie zostanie wykazane, że w zestawieniu z sytuacją majątkową strony zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego, także w ramach postępowania egzekucyjnego”⁷.

Przepis art. 33 § 1 o.p. skonstruowany jest w taki sposób, że to organ w ramach uznania administracyjnego decyduje, czy zastosować zabezpieczenie potencjalnego zobowiązania podatkowego, uznaniowość organu nie może jednak rozciągać się na istnienie lub nie przesłanki zawartej w przepisie, która implikuje jego zastosowanie. Innymi słowy, o zastosowaniu art. 33 § 1 o.p. powinien decydować organ tylko w okolicznościach wykazania zaistnienia uzasadnionej obawy przejawiającej się w sposób konkretny, zdefiniowany i mierzalny.

Stwierdzenie to znajduje uzasadnienie w wyroku WSA w Kielcach z dnia 20 listopada 2008 r., w którym czytamy: „Inny jest zakres postępowania wymiarowego a inny postępowania w przedmiocie zabezpieczenia, zatem stwierdzenie przesłanek, które mogą prowadzić do wydania decyzji wymiarowej nie jest tożsamy z wykazaniem, że zachodzi uzasadniona obawa niewykonania przez podatnika zobowiązania podatkowego. Wykazanie przesłanki warunkującej możliwość zastosowania zabezpieczenia spoczywa na organie, który w uzasadnieniu winien wyraźnie określić w czym upatruje źródło obawy, przy czym nie może być ono domyślne lecz uprawdopodobnione w sposób czytelny dla podatnika”⁸.

Z kolei WSA w Łodzi w wyroku z dnia 26 stycznia 2012 r. stwierdził, że: „Określenie przesłanki zabezpieczenia zobowiązania terminem «uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania» oznacza, że nie chodzi o jakąkolwiek obawę, ale o obawę poważną, uzasadnioną konkretnymi, zdefiniowanymi okolicznościami sprawy sytuację ekonomiczną konkretnego podatnika, o duże prawdopodobieństwo wystąpienia takiej sytuacji. Jednocześnie ocena sytuacji w tym zakresie powinna być dokonywana na podstawie obiektywnych kryteriów, gdyż tylko wtedy decyzja o zabezpieczeniu podlegająca kontroli sądowej będzie sprawdzalna”⁹.

Dodatkowo w orzecznictwie wskazuje się na konieczność analizy przez organ skutków, które zastosowanie zabezpieczenia wywoła po stronie podatnika¹⁰. Nie można bowiem wykorzystywać danej instytucji prawnej bez refleksji nad konsekwencjami jej zastosowania w określonym stanie faktycznym. Konieczne jest tutaj myślenie długofalowe, a nie nastawione wyłącznie na moment wydania decyzji w przedmiocie zabezpieczenia.

Mimo bogatego orzecznictwa dotyczącego właściwej interpretacji art. 33 § 1 o.p., wciąż zdarzają się sytuacje, kiedy to przepis ten stosowany jest przez organy podatkowe w sposób instrumentalny, co prowadzi tym samym do nadużycia prawa przez przekroczenie przez organ jego kompetencji¹¹. Instrumentalny sposób korzystania z tego przepisu przejawia się chociażby w tym, że kiedy organ wydaje decyzję w przedmiocie zabezpieczenia, skupia się często jedynie na opisanu stanu faktycznego, a pomija analizę dotyczącą spełnienia przesłanki w postaci uzasadnionej obawy, która musi być realna i wykazana przez organ jako istniejąca w danym stanie faktycznym.

Ciężar dowodu w tym przypadku ciąży na organie podatkowym, a nie na podatniku, co wynika z tezy wyroku z dnia 12 lutego 2009 r., w którym WSA w Łodzi stwierdził: „Uproszczenie zawarte w art. 33 § 1 o.p. zdanie 1 *in fine* nie może zmierzać do zwolnienia z obowiązku prowadzenia postępowania wyjaśniającego, czy też do przerzucenia ciężaru dowodu na podatnika. W szczególności zaś nie prowadzi do obciążenia podatnika pragnącego nie dopuścić do ustano-

wienia zabezpieczenia, powinnością wykazania, że obawa niewykonania zobowiązania jednak nie zachodzi, czy też że nie jest uzasadniona, a więc okoliczności, które miałyby doprowadzić do odstąpienia od zabezpieczenia”¹².

Jeśli organ chce zastosować zabezpieczenie, powinien uzasadnić to konkretnymi okolicznościami sprawy. Powinien on chociażby zweryfikować sytuację majątkową podatnika, czy rzeczywiście czyni on starania celem wyzbycia się tego majątku, w jaki sposób wpłynie na sytuację podatnika ustanowienie zabezpieczenia. Tymczasem organy uznają, że zastosowanie zabezpieczenia jest uzasadnione, kiedy to w rocznym zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu lub poniesionej straty podatnik wykazał stratę podatkową, co ma rzekomo świadczyć o braku możliwości uregulowania zobowiązania podatkowego w przyszłości. Na decyzję organów podatkowych w przedmiocie zabezpieczenia nie wpływa często fakt posiadania majątku przez podatników (np. nieruchomości, które organy oceniają jako trudno zbywalne, szczególnie jeśli chodzi o nieruchomości mieszkaniowe) i płacenia innych zobowiązań podatkowych, co niewątpliwie powinno być brane pod uwagę.

W świetle przytoczonego orzecznictwa trzeba stwierdzić, że jeśli organ wydaje decyzję o zabezpieczeniu w sposób instrumentalny, należy uznać, że taka decyzja wydawana jest niezgodnie z przepisami prawa i powinna zostać zaskarżona w sądowym postępowaniu administracyjnym, a następnie uchylona przez sąd¹³. Wydanie przez sąd korzystnego dla podatnika wyroku w tym przedmiocie następuje jednak po kilku latach od momentu wydania decyzji o zabezpieczeniu, co nie eliminuje wielu negatywnych konsekwencji powstałych po stronie podatnika do dnia tego wyroku, będących następstwem utraty lub znacznego ograniczenia płynności finansowej. Nie ma wątpliwości, że takie nadużywanie prawa przez organy podatkowe, wykazywane w trakcie wieloletnich sposobów sądowych, podważa szacunek podatnika wobec porządku prawnego¹⁴.

3. ZABEZPIECZENIE MAJĄTKOWE JAKO ŚRODEK PRZYMUSU W POSTĘPOWANIU KARNYM

Prowadzenie w Polsce działalności gospodarczej wiąże się już nie tylko z koniecznością posiadania wiedzy na temat obowiązujących przepisów prawa podatkowego, cywilnego, bankowego i gospodarczego. Niezbędna jest także wiedza na temat przepisów postępowania karnego i skutków ich stosowania w obszarze majątkowym i niemajątkowym dla podatników.

Teza ta wynika z obserwowanej od kilku lat praktyki, kiedy to w następstwie wszczynanych przez organy podatkowe kontroli podatkowych czy kontroli celno-skarbowych nieraz dochodzi do sytuacji, w których prokuratorzy wydają postanowienia w przedmiocie blokady rachunków bankowych podatnika czy wydawane są postanowienia o tymczasowym aresztowaniu kontrahentów podatnika, osób fizycznych odpowiedzialnych u podatnika za rozliczenia podatkowe, członków zarządu podatnika w związku z podejrzeniem udziału w zorganizowanej grupie przestępczej mającej na celu popełnienie przestępstwa skarbowego, o którym mowa w art. 37 § 1 pkt 5 w związku z art. 76 § 1 i art. 6 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy¹⁵.

Blokada rachunków bankowych przez prokuratora może nastąpić na podstawie art. 106a § 3a ustawy z dnia 29 sierpnia

nia 1997 r. – Prawo bankowe¹⁶, zgodnie z którym w przypadku uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa, o którym mowa w art. 165a lub art. 299 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny¹⁷, lub wykorzystywania działalności banku w celu ukrycia działań przestępczych lub dla celów mających związek z przestępstwem lub przestępstwem skarbowym prokurator może, w drodze postanowienia, wstrzymać określoną transakcję lub dokonać blokady środków na rachunku bankowym na czas oznaczony, nie dłuższy niż 6 miesięcy.

Blokada rachunku może także nastąpić na żądanie Generalnego Inspektora Informacji Finansowej na podstawie art. 86 i 87 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu¹⁸.

Postanowienia w przedmiocie wprowadzenia blokady nie zawsze są poprzedzane całościową i rzetelną analizą materiału dowodowego. Brak takiej analizy narusza art. 95 powyższej ustawy, gdyż w kwestiach dotyczących blokowania rachunku nieuregulowanych w tej ustawie stosuje się przepisy Kodeksu postępowania karnego, w tym art. 7 stanowiący, że organy postępowania kształtują swe przekonanie na podstawie wszystkich przeprowadzonych dowodów, ocenianych swobodnie z uwzględnieniem zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego.

W tym miejscu warto odwołać się do spostrzeżeń doktryny na temat oceny dowodów przez sędziego, aktualnych jednak także w odniesieniu do prokuratora, tj. „swobodnej oceny dowodów nie można wiązać z sędziowską dyskrecjonalnością. Wymieniona zasada nie przyznaje sędziemu żadnej dyskrecjonalności. Sędzia nie może dowolnie oceniać poszczególnych środków dowodowych, ponieważ jest obowiązany wyjaśnić, w jaki sposób dokonał ich oceny oraz dlaczego wyciągnął z nich takie a nie inne wnioski dotyczące ustaleń faktycznych”¹⁹.

Kiedy sędzia dokonuje oceny dowodów, bada określoną rzeczywistość, czyli to, co jest, a zatem jego postępowanie ma charakter poznawczy²⁰. Prokurator nie może więc dokonywać oceny dowodów, zgromadzonych w sprawie konkretnego podatnika, w sposób wybiórczy i dowolny. Takie działanie prowadzi do podejmowania błędnych decyzji mających negatywny wpływ na prowadzenie działalności przez podatnika, gdyż uniemożliwia mu regulowanie należności za otrzymane towary i usługi jeszcze przed zajęciem rachunku bankowego. Postanowienia prokuratora są często lakoniczne, nie wskazują konkretnych dowodów uzasadniających konieczność zastosowania blokady rachunku bankowego. Ponadto pierwotnie ustalone terminy blokad na maksymalnie określony w przepisach czas 6 miesięcy przekształcają się w blokady wieloletnie wskutek zmiany ich kwalifikacji na podstawie art. 86 ust. 13 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. Zgodnie z tym przepisem blokada rachunku upada, jeżeli przed upływem czasu jej stosowania nie zostanie wydane postanowienie o zabezpieczeniu majątkowym lub postanowienie w przedmiocie dowodów rzeczowych. Takie postanowienia wydawane są przez prokuratorów, a zażalenia na nie kierowane przez podatników do sądów powszechnych wydziałów karnych pozostają bez rozpoznania jako bezprzedmiotowe.

Stosowane środki przymusu w postaci zabezpieczenia majątkowego czy czynności postępowania dowodowego w postaci uznania za dowody rzeczowe, obejmujące tożsame przedmiot wcześniejszej blokady, stanowią zdaniem sądów

powszechnych konsekwencje uprzedniego zatrzymania środków na rachunku bankowym podatnika i wyraz przekonania prokuratora prowadzącego postępowanie przygotowawcze o zasadności prowadzonego pod tym kątem śledztwa. Sytuacja podatników jest o tyle bardziej skomplikowana, że na postanowienie prokuratora w przedmiocie uznania za dowody rzeczowe środków zgromadzonych na zablokowanych rachunkach bankowych przysługuje zażalenie kierowane do sądu, ale za pośrednictwem prokuratora, który takie postanowienie wydał, przy czym przepisy nie przewidują terminu, w którym prokurator ma takie zażalenie przekazać do sądu celem jego rozpatrzenia. Mimo że przepisy formalnie przewidują sądową kontrolę działania prokuratora, to jednak jest ona mocno w praktyce ograniczona z powodu nieprzekazywania zażaleń lub przekazywania w czasie uznawanym przez prokuratora za właściwy.

Zajęcie rachunków bankowych niewątpliwie wstrzymuje płynność finansową podatników i uniemożliwia im realizację zobowiązań, co naraża ich na kary umowne i odszkodowania na rzecz kontrahentów. W konsekwencji blokady rachunków powodują blokadę działania podatników.

Warto nadmienić, że przepisy prawa dają możliwość podatnikom dochodzenia formy rekompensaty finansowej, gdy okaże się, że blokada rachunków przez prokuratora była niesłuszna. Jest to możliwe na podstawie art. 417 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny²¹, stanowiącego, że za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej ponosi odpowiedzialność Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego lub inna osoba prawna wykonująca tę władzę z mocy prawa. Ustawodawca przewidział więc odpowiedzialność odszkodowawczą Skarbu Państwa, co niewątpliwie jest istotne, wymaga to jednak wieloletnich procesów sądowych, których nawet korzystne dla podatnika zakończenie może już nie cofnąć negatywnych skutków blokad rachunków, tym bardziej że dla niektórych podatników blokada rachunków nawet na kilka godzin powoduje wymierne straty.

Podatnicy często mają wielu kontrahentów i liczne zobowiązania. Brak spełnienia zobowiązań pociąga za sobą konieczność zapłaty kar umownych lub zaprzestanie świadczenia usług na ich rzecz. Niewykonywanie zobowiązań umownych narusza również dobre imię podatników, ma wpływ na ich wiarygodność i wypracowywaną – nieraz latami – renomę solidnego kontrahenta handlowego. Stwarza to ryzyko wycofania się obecnych i przyszłych kontrahentów ze współpracy. Straty finansowe i przede wszystkim wizerunkowe są niejednokrotnie znacznych rozmiarów, trudnych do dokładnego oszacowania.

4. PODSUMOWANIE

Omówiony w niniejszym artykule przykład stosowania norm prawnych z gałęzi prawa podatkowego i karnego względem podatnika świadczy o dwóch zasadniczych kwestiach.

Pierwsza z nich sprowadza się do tego, że organy podatkowe wykorzystują prokuraturę do realizacji celów fiskalnych państwa. Instrumentalne wysyłanie przez nie zawiadomienia do prokuratury o podejrzeniu popełnienia przez podatnika czynu zabronionego w świetle przepisów prawa karnego skarbowego, skutkujące niejednokrotnie utratą możliwości prowadzenia bieżącej działalności gospodarczej przez podat-

nika, świadczy o wadliwości stosowania systemu prawnego i konieczności jego weryfikacji.

Druga kwestia dotyczy postępowania dowodowego, ustalania faktów i weryfikowania okoliczności danej sprawy. Organy podatkowe i prokurator powinni czynić to z dużą dokładnością, kierować się racjonalnością przed podjęciem decyzji o zastosowaniu środków zabezpieczających w postaci blokad rachunków bankowych. Działanie odwrotne, tj. szybkie podejmowanie decyzji o owych blokadach, a potem szukanie argumentów, dowodów, próby uzasadniania przesłanek o racjonalności takiej decyzji, ciągnące się tygodniami, miesiącami czy latami, jest sprzeczne z celem instytucji zabezpieczenia. Rolą państwa jest przecież takie stanowienie norm prawnych, a organów państwa takie ich stosowanie, aby wspierać działalność uczciwych podatników. Nie jest pożądane, by przepisy funkcjonowały w sposób naruszający zaufanie podatnika do organów państwa oraz jego prawo do domniemania niewinności²².

Niestety taka sytuacja w Polsce istnieje już od dawna. Traktowanie podatników jako osób nierzetelnie prowadzących rozliczenia w zakresie należności publicznoprawnych jeszcze przed zakończeniem toczących się u nich kontroli, postępowań podatkowych, czy też jako osób winnych zarzucanych im czynów w trakcie trwających przez wiele lat śledztw prowadzonych przez prokuraturę, nie sprzyja budowaniu demokratycznego państwa prawa. Takie podejście organów państwa ma walor zniechęcający podatników do prowadzenia działalności gospodarczej i poszerzania jej zakresu. W rezultacie czynności organów państwowych, które mają chronić interesy państwa w ramach obowiązujących przepisów, są de facto ukierunkowane na źle pojęty interes państwowy. Dlatego też właściwe podmioty publiczne powinny regularnie badać sposób funkcjonowania przepisów w praktyce oraz reagować niezwłocznie w razie stwierdzenia nieprawidłowości w tym obszarze.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm., dalej: Kodeks postępowania karnego.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383, dalej: o.p.
- ³ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- ⁴ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 24 marca 2009 r., II FSK 1875/07, LEX nr 575440; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Warszawie z dnia 4 marca 2011 r., III SA/Wa 2005/10, LEX nr 1127884; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 stycznia 2013 r., I SA/OI 688/12, LEX nr 1274012; wyrok NSA z dnia 8 lutego 2023 r., I FSK 122/20, LEX nr 3514899.
- ⁵ Por. W. Stachurski, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119 zsk*, red. L. Etel, Warszawa 2022, s. 574 i nast.
- ⁶ Por. M. Zubik, *Ordynacja podatkowa a unikanie opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zabawa ociężałego kotka ze sprytną myszką*, w: *Tributum tolerabile ac facile? Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Elżbiecie Kornberger-Sokolowskiej*, Warszawa 2023, s. 499.
- ⁷ I SA/Bd 726/08, LEX nr 483233.
- ⁸ I SA/Ke 171/08, LEX nr 480108.
- ⁹ I SA/Łd 1250/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/112D0EF9F9>, dostęp: 12.12.2023.
- ¹⁰ Por. wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 maja 2010 r., I SA/Bd 198/10, LEX nr 673006; wyrok NSA z dnia 24 marca 2009 r., II FSK 1875/07, dok. cyt.
- ¹¹ Por. A. Łazarska, *Rzetelny proces cywilny*, Warszawa 2012, s. 574.
- ¹² I SA/Łd 1341/08, LEX nr 534986.
- ¹³ Por. wyrok NSA z dnia 8 lutego 2023 r., I FSK 122/20, dok. cyt.
- ¹⁴ S. Waltoś, *O obstrukcji procesowej, czyli kilka uwag o nadużyciu prawa procesowego*, w: *W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga*

- poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska*, red. L. Leszczyński, E. Skrętowicz, Z. Hołda, Lublin 2005, s. 620.
- ¹⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.
 - ¹⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2488.
 - ¹⁷ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.
 - ¹⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1124 ze zm., dalej: ustawa z dnia 1 marca 2018 r.
 - ¹⁹ Por. B. Wojciechowski, *Dyskrecjonalność sędziowska. Studium teoretycznoprawne*, Toruń 2004, s. 149.
 - ²⁰ B. Wojciechowski, *Dyskrecjonalność sędziowska*, s. 154” (Komentarz do KPK, red. Skorupka 2017r., wyd. 24/J. Skorupka.
 - ²¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610.
 - ²² Por. A. Tałasiewicz, *Rzecznik Praw Podatnika – czy potrzebna jest instytucjonalna ochrona praw podatnika?*, w: *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021, s. 402.

Bibliografia

Literatura

- Łazarska A., *Rzetelny proces cywilny*, Warszawa 2012.
- Stachurski W., w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119 zsk*, red. L. Etel, Warszawa 2022.
- Tałasiewicz A., *Rzecznik Praw Podatnika – czy potrzebna jest instytucjonalna ochrona praw podatnika?*, w: *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.
- Waltoś S., *O obstrukcji procesowej, czyli kilka uwag o nadużyciu prawa procesowego*, w: *W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska*, red. L. Leszczyński, E. Skrętowicz, Z. Hołda, Lublin 2005.
- Wojciechowski B., *Dyskrecjonalność sędziowska*, s. 154” (Komentarz do KPK, red. Skorupka 2017r., wyd. 24/J. Skorupka.
- Wojciechowski B., *Dyskrecjonalność sędziowska. Studium teoretycznoprawne*, Toruń 2004.
- Zubik M., *Ordynacja podatkowa a unikanie opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zabawa ociężałego kotka ze sprytną myszką*, w: *Tributum tolerabile ac facile? Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Elżbiecie Kornberger-Sokolowskiej*, Warszawa 2023.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1124 ze zm.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1138 ze zm.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1375 ze zm.
- Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 654 ze zm.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1610.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2488.

Orzecnictwo

- Wyrok NSA z dnia 8 lutego 2023 r., I FSK 122/20, LEX nr 3514899.
- Wyrok NSA z dnia 24 marca 2009 r., II FSK 1875/07, LEX nr 575440.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 stycznia 2009 r., I SA/Bd 726/08, LEX nr 483233.
- Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 19 maja 2010 r., I SA/Bd 198/10, LEX nr 673006.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 20 listopada 2008 r., I SA/Ke 171/08, LEX nr 480108.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 12 lutego 2009 r., I SA/Łd 1341/08, LEX nr 534986.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 stycznia 2012 r., I SA/Łd 1250/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/112D0EF9F9>, dostęp: 12.12.2023.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 17 stycznia 2013 r., I SA/OI 688/12, LEX nr 1274012.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 marca 2011 r., III SA/Wa 2005/10, LEX nr 1127884.