

Marcin Szwed
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warszawski

Głosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego, sygn. P 30/11.

Omawiany wyrok jest kolejnym w ostatnim czasie orzeczeniem TK odnoszącym się do kwestii przedawnienia w prawie podatkowym. Warto zauważyć, że po raz pierwszy Trybunał stwierdził niekonstytucyjność regulacji z zakresu tej problematyki. Nasuwa się tu porównanie przede wszystkim z wcześniejszym wyrokiem w sprawie P 26/10, w którym Trybunał kontrolując – wydawać by się mogło podobny – przepis ordynacji podatkowej nie dopatrzył się niezgodności z ustawą zasadniczą. W swojej glosie pragnę skupić się na uwypukleniu różnic, które zaważyły na rozstrzygnięciu Trybunału Konstytucyjnego w niniejszej sprawie oraz na omówieniu skutków wyroku, które z uwagi na nadanie orzeczeniu charakteru zakresowego oraz pewne sformułowania zawarte w jego sentencji i uzasadnieniu mogą wywoływać istotne wątpliwości.

Badany przez TK przepis stanowi, 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. W orzecznictwie ugruntował się pogląd, że warunkiem zawieszenia biegu terminu przedawnienia jest wszczęcie postępowania już w fazie *in rem*.¹ Na tym etapie podatnik nie jest informowany o wszczęciu postępowania, w związku z czym może on nie zdawać sobie sprawy z tego, że doszło do zawieszenia biegu przedawnienia. W doktrynie pojawiały się głosy, iż takie rozwiązanie narusza Konstytucję, gdyż obywatel, przyjmując, że nie ciąży na nim już żadne zobowiązanie podatkowe, mógł np. rozporządzić swoimi środkami majątkowymi, a dopiero po pewnym czasie mógł się dowiedzieć, że do przedawnienia jednak nie doszło.²

Trybunał podzielił powyższe wątpliwości. Uznał, że choć z Konstytucji nie można wywieść „prawa do przedawnienia”, to jednak ustawodawca nie może konstruować instytucji o charakterze pozornym. Taki przepis prowadzić może do sytuacji, w której między fazą postępowania *in rem*, a fazą *in personam*, upłynie stosunkowo dużo czasu, podczas którego podatnik mógłby np. pozbyć się ksiąg i innych dokumentów podatkowych, a tym samym stracić dowody przemawiające na swoją korzyść. Trybunał orzekł, że przepis narusza art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania, o którym podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem ogólnego terminu przedawnienia.

¹ Zob. np. wyroki NSA z 31 sierpnia 2010 r., sygn. akt I GSK 1111/09 i z 29 września 2010 r., sygn. akt I GSK 1116/09.

² Zob. przede wszystkim B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011 nr 1, s. 9-17.

Omawiane rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego mogłoby się wydawać niespójne z dotychczasową linią orzeczniczą zaprezentowaną przede wszystkim w wyroku z 21 czerwca 2011 r.,³ w którym za zgodny z Konstytucją został uznany art. 70 § 4 o.p., przewidujący przerwanie biegu terminu przedawnienia wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. W praktyce regulacja ta prowadzi do sytuacji, w których tuż przed zakończeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania stosuje się środek egzekucyjny, aby nie dopuścić do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.⁴ Takie postępowanie organów było krytykowane w doktrynie jako naruszające zaufanie obywatela do państwa i prawa.⁵ Trybunał uznał jednak, że żadne konstytucyjne wartości nie przemawiają przeciwko zakwestionowanej regulacji. W obu przypadkach zarzuty były podobne: ustawodawca wykreował prawo stanowiące formę gwarancji dla podatnika, jednak jednocześnie przewidział wyjątki czyniące je iluzorycznym. Tym co zaważyło na odmienności decyzji TK w obu sprawach był fakt, iż przerwanie biegu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p. „nie zaskakuje” podatnika, w tym sensie, że jest on świadomy tego, iż do przedawnienia nie doszło. Co więcej, podatnikowi przysługują adekwatne środki prawne służące obronie jego praw, np. możliwość wnoszenia zarzutów w sprawie prowadzenia egzekucji administracyjnej.⁶

W uzasadnieniu do omawianego wyroku TK zaprezentował ponadto nieco mniej rygorystyczną postawę względem samej instytucji przedawnienia i jej podstaw konstytucyjnych. Choć powtórzył tezę, iż ustawa zasadnicza nie przewiduje prawa do przedawnienia, a nawet ekspektatywy takiego prawa, to zaakcentował, że instytucja przedawnienia znajduje oparcie o istotne zasady konstytucyjne. Ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by wygaśnięcie zobowiązań następowało w rozsądnym terminie. Podobną konstatację przedstawił TK także i we wcześniejszym wyroku w sprawie P 41/10,⁷ w którym stwierdził, że przedawnienie znajduje oparcie o art. 2 Konstytucji i wynikającą z niego zasadę bezpieczeństwa prawnego. Jak wskazała sędzia Wronkowska-Jaśkiewicz,⁸ takie podejście koryguje wyrażany niekiedy w orzecznictwie pogląd błędnie absolutyzujący rangę konstytucyjnych zasad podatkowych.

Wątpliwości może jednak wzbudzać zakres, w którym Trybunał uznał kontrolowany przepis za niekonstytucyjny. Z uzasadnienia wynika bowiem, że zawieszanie biegu terminu przedawnienia w fazie *in rem* samo w sobie nie narusza Konstytucji, o ile podatnik zostanie stosownie powiadomiony o tym, że jego zobowiązanie jednak się nie przedawniło. Choć takie powiadomienie likwidowałoby „pułapkę” na nieświadomego podatnika (zob. wyżej), to według mnie nie doprowadzi ono zaniechania przez organy nagannej praktyki instrumentalnego wszczynania postępowań karnoskarbowych w celu

³ Sygn. P 26/10, OTK-A ZU, nr 5/2011, poz. 43.

⁴ Zob. A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Wydawnictwo Arche, Gdańsk 2007, s. 254.

⁵ Zob. B. Brzeziński [w:] B. Brzeziński (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom 1*, Wydawnictwo Dom Organizatora, Toruń 2007, s. 543.

⁶ Zob. art. 33 Ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. Nr 24 poz. 151 z późn. zm.).

⁷ wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r., OTK-A ZU, nr 6/2012, poz. 65.

⁸ Zob. zdanie odrębne do wyroku sędzi TK Sławomiry Wronkowskiej-Jaśkiewicz do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10.

niedopuszczenia do przedawnienia. Praktyka ta była omawiana w doktrynie,⁹ krytycznie ocenił ją w uzasadnieniu także i sam TK. Czyni ona bowiem gwarancje wynikające z przedawnienia iluzorycznymi. Moim zdaniem, takie działania organów wynikają z uzależnienia zawieszenia biegu terminu przedawnienia od wszczęcia postępowania *in rem*, a nie – *in personam*. Jak postulowano w doktrynie, prawidłowe postępowanie organu podatkowego powinno przebiegać w następujący sposób: najpierw w postępowaniu wymiarowym organ ustala, że nie doszło do wykonania zobowiązania, następnie – że niewykonanie wiąże się z popełnieniem przestępstwa (wykroczenia) skarbowego i dopiero na tej podstawie wszczyna postępowanie karnoskarbowe *in personam*: przeciwko konkretnemu podatnikowi i w konkretnej sprawie.¹⁰ Także WSA w Warszawie¹¹ uznał, że skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia powinien nastąpić dopiero w fazie *in personam*, gdyż to wówczas możemy mówić o podejrzeniu popełnienia przestępstwa skarbowego zasadzającym się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego i odnoszącym się do strony podmiotowej tego zobowiązania. *Notabene*, o tym, że samo powiadomienie podatnika, że do przedawnienia nie doszło, nie wyklucza instrumentalizacji prawa przez organy podatkowe świadczy zresztą często omawiana praktyka organów na tle art. 70 § 4 o.p. (zob. wyżej).

Wydanie w przedmiotowej sprawie wyroku zakresowego wydaje się nietrafne także i z innych względów. Idea wyroku zakresowego, jak wskazuje sam TK,¹² związana jest z realizacją zasady „powściągliwości sędziowskiej” mówiącej, iż jeżeli przepis jest niekonstytucyjny tylko w pewnym zakresie, a w pozostałej części może być stosowany, nie ma potrzeby uchylania go w całości. W grę powinny tu zatem wchodzić sytuacje, w których po wyeliminowaniu określonej normy, którą przepis zawiera, może on w pozostałej części realizować funkcje normatywne. W przeciwnym razie, przepis powinien zostać uchylony w całości. Powstaje bowiem pytanie, jaki jest pozostały zakres omawianego przepisu, w którym może on znaleźć zastosowanie po wyeliminowaniu niekonstytucyjnej normy? Zakładając, że chodzi tu o zakres, w którym zawieszenie wywołuje skutek wobec podatnika poinformowanego o zawieszeniu, musielibyśmy przyjąć, że w aktualnym stanie prawnym takie powiadomienie w ogóle jest możliwe, choć przecież nie ma do tego podstaw (zob. dalej). W mojej ocenie, nie decydując się na formalne uchylenie przepisu, a jedynie derogację zawartej w nim normy, Trybunał doprowadził do pozostawienia w obrocie prawnym „pustej regulacji”, nie zawierającej żadnej treści normatywnej, co należy ocenić krytycznie.

Odnosząc się do skutków wyroku, należy także odnotować, że dotyczy on przepisu w brzmieniu nadanym przez ustawę z dnia 12 września 2002 r.,¹³ gdyż właśnie ta jego wersja znajduje zastosowanie w sprawie, w związku z którą sąd pytający sformułował pytanie prawne. Tymczasem,

⁹ Zob. np. G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2011 nr 3, s. 82.

¹⁰ Zob. B. Brzeziński, *Głosa do postanowienia NSA z dnia 5 kwietnia 2011 r.*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011 nr 6, s. 519-520

¹¹ Wyrok z 26 lutego 2010 r., sygn. III SA/Wa 1303/09.

¹² Zob. np. wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU, nr 8/2001, poz. 257.

¹³ Ustawa o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. z 2002 r., Nr 169, poz. 1387.

nowelizacjami z czerwca 2005 r.¹⁴ i września 2010r.¹⁵ przepis ten został zmieniony. I przed, i po nowelizacjach przepis zawiera normę, która nie uzależnia skutków w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia od powiadomienia podatnika, niemniej oba brzmienia nie są ze sobą identyczne. Trybunał, choć uznał, że nie ma możliwości kontrolowania przepisu w obecnym kształcie (niespełniona przesłanka funkcjonalna), stwierdził w uzasadnieniu, że także obecnie obowiązujący przepis zawiera niekonstytucyjną normę. Może to wywoływać pewne niejasności na tle tego, czy skutki polegające na derogacji normy uznanej za niekonstytucyjną ograniczają się tylko do badanego przepisu, czy też rozciągają się także na przepis w brzmieniu obecnym. Wątpliwość tę pogłębia zresztą brzmienie sentencji, która mówi o brzmieniu nadanym ustawą z 2002 r., a nie o brzmieniu obowiązującym od 2002 r. do 2005 r., co może sugerować, że wywołuje ona skutki wobec normy wprowadzonej w 2002 r. i obowiązującej po dziś dzień (taka była zresztą idea pytania prawnego NSA). Prawdą jest, że przedmiot i podstawę kontroli TK stanowią normy prawne, które można wywieść z zakwestionowanych przepisów, nie zaś same przepisy jako jednostki redakcyjne.¹⁶ Niedopuszczalna jest jednak teza, że skoro dana norma w dalszym ciągu obowiązuje, to uznanie jej za niekonstytucyjną miałyby powodować jej derogację niezależnie od zmiany brzmienia jednostki redakcyjnej, z której jest derywowana. TK nie może bowiem wychodzić poza granice kontroli wskazane w pytaniu prawnym, a te wyznacza wskazany przez sąd pytający przepis.¹⁷ Wyrok nie może więc wywoływać skutków wobec normy zawartej w obecnie obowiązującej wersji przepisu. Nie jest zatem możliwe np. wznowienie postępowania w przypadku zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie przepisów obowiązujących po 2005 r.¹⁸

Z powyższą kwestią związane jest pytanie, czy organ podatkowy mógłby aktualnie, stosując obecnie obowiązujące przepisy, zawiesić postępowanie bez powiadomienia podatnika. Formalistycznie rzecz ujmując – mógłby, gdyż sentencja wyroku nie stwierdza niekonstytucyjności dokładnie tego

¹⁴ Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199).

¹⁵ Ustawa z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306).

¹⁶ Zob. np. K. Wojtyczek, *Zasada skargowości w procedurze kontroli norm przed polskim TK*, „Przegląd Sejmowy” 2003 nr 1, s. 36.

¹⁷ Zob. np. A. Mączyński, *Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego* [w:] M. Zubik (red. nauk.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Biuro Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2006, s. 94 („Gdy chodzi o przedmiot kontroli, obowiązywanie zasady związania oznacza niedopuszczalność wydania przez TK orzeczenia dotyczącego przepisu, który nie został wskazany przez wnioskodawcę”).

¹⁸ Nie zgadzam się natomiast z poglądem, iż jeśli podatnik przed upływem ustawowego terminu przedawnienia nie został powiadomiony o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe i w grę wchodziły przepisy sprzed nowelizacji, to nie doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w związku z czym, zobowiązanie to przedawniło się z upływem ustawowego terminu przedawnienia. Tym samym, niedopuszczalne miałyby być uchylene w wyniku wznowienia postępowania decyzji zapadłej w wyniku zastosowania niekonstytucyjnego przepisu, gdyż art. 245 § 1 pkt. 3 lit. b) o.p. stanowi, że organ odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1 o.p., lecz wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów (tak: A. Kliszewski, *Wznowienie nie zawsze pomoże*, „Rzeczpospolita” z 3 sierpnia 2012 r.). Przywołany przepis odnosi się jedynie do decyzji orzekających co do istoty sprawy, nie zabrania zaś organom wydawania w trybie wznowieniowym decyzji o uchyleniu decyzji ostatecznej i umorzeniu postępowania (tak też: wyrok WSA w Łodzi z 24 listopada 2009 r., sygn. I SA/Łd 542/09; wyrok NSA z 15 września 2011 r., sygn. II FSK 507/10: „art. 245 § 1 pkt 3 lit. b Ordynacji podatkowej, w części zawierającej odwołanie do terminu określonego w art. 68 Ordynacji podatkowej miałyby zastosowanie jedynie w wypadku, gdyby wznowione postępowanie uzasadniało podwyższenie kwoty podatku wymierzonego w postępowaniu zwyczajnym, bowiem tylko wtedy można by mówić o powstaniu zobowiązania nowego w stosunku do tego, które zostało ukształtowane decyzją ostateczną”).

przepisu, na podstawie którego organ podejmowałby działanie. Z drugiej strony, interpretując przepisy organy powinny brać pod uwagę orzecznictwo TK. Pozostaje jednak pytanie, czy interpretacja ze strony organów może iść tak daleko, że odmówi ona mocy obowiązującej (czy też ją „zawiesi” do czasu nowelizacji o.p.) przepisu, który *de iure* nie był kontrolowany przez TK. W mojej ocenie, skutków wyroku nie można „rozciągać” na obecnie obowiązujące przepisy także i w ten sposób, że z mocy samego orzeczenia organy miałyby być zobowiązane do powiadamiania podatnika zgodnie ze wskazówkami Trybunału, co zdaje się sugerować część doktryny.¹⁹ Takie rozwiązanie byłoby oczywiście wskazane, niemniej żaden z obecnie obowiązujących przepisów o.p. czy też k.k.s. nie daje organom podstawy do takiego powiadamiania,²⁰ podstawy takiej nie może również stanowić samo orzeczenie TK, gdyż nie kreuje ono nowej normy prawnej. Na tę okoliczność zwraca uwagę sam Trybunał, który zaleca ustawodawcy nowelizację stosownych przepisów.

W uzasadnieniu Trybunał stwierdził ponadto, że skutkiem wyroku jest konieczność nowelizacji aktualnie obowiązującego przepisu w sposób gwarantujący, że podatnik z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostanie poinformowany, że przedawnienie nie nastąpi z uwagi na zawieszenie biegu jego terminu Moc wiążąca tego rodzaju zaleceń TK jest niejasna. W doktrynie wskazuje się, że takie wskazówki mają charakter wiążący (zobowiązujący) dla ustawodawcy tylko w dwóch przypadkach: gdy TK odsuwa w czasie termin utraty mocy obowiązującej przepisu i w razie stwierdzenia niekonstytucyjności pominięcia prawodawczego.²¹ Do żadnej z tych sytuacji w omawianej sprawie nie doszło (nie wskazuje na to choćby sentencja wyroku, która w przypadku stwierdzenia pominięcia ustawodawczego powinna zawierać specyficzną formułę),²² w związku z czym wydaje się, że tego rodzaju sformułowanie ma w przedmiotowym przypadku charakter jedynie postulatyczny.

Podsumowując, jeśli chodzi o *meritum* zagadnienia wyrok należy przyjąć z aprobatą. Odmienne należy jednak ocenić formę wyroku i skutki z nim związane. Wydanie przez TK wyroku zakresowego wynikało zapewne z faktu związania Trybunału granicami pytania prawnego, niemniej według mnie, choć pytanie prawne wydawało się dotyczyć jedynie pewnego „zakresu” wskazanego przepisu, w istocie odnosiło się do jego całości. Istotą normy uzależniającej zawieszenie biegu przedawnienia od wszczęcia postępowania *in rem* jest bowiem brak powiadamiania o tym fakcie

¹⁹ Zob. P. Ogiński, J. Ogiński, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego – uwagi na tle wyroku Trybunału*

²⁰ Zob. jednak interpretację ogólną Ministra Finansów z 2 października 2012 r., sygn. PK4/8012/239/AAN/12/1804: „Do czasu wejścia w życie odpowiednich rozwiązań legislacyjnych, organy podatkowe właściwe w zakresie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, na podstawie art. 121 w związku z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, zawiadamiają podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz o rozpoczęciu bądź dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia, w związku z art. 70 § 7 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa”.

²¹ Zob. M. Florczak-Wątor, *Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i ich skutki prawne*, Ars boni et aequi Przedsiębiorstwo Wydawnicze - Michał Rozwadowski, Poznań 2006, s. 172.

²² Zob. np. wyrok TK z 25 listopada 2010 r., sygn. K 27/09, OTK-A ZU, nr 9/2010, poz. 109, w którym TK zauważył, iż „(...) pominięcie ustawodawcze jako przedmiot kontroli ma swoje odzwierciedlenie w sentencji orzeczenia zazwyczaj w formule wyroku pozornie zakresowego. Pozorność ta wynika stąd, że chociaż w sentencji stosowany jest zwrot „w zakresie, w jakim nie uwzględnia...” czy też „w zakresie, w jakim pomija...”, to pominięcie ustawodawcze jako typ wady normy prawnej stanowiącej przedmiot kontroli TK wymaga dokonania kontroli całej normy (a nie pewnego jej zakresu)”.

podatnika, jeśli więc Trybunał uznał, że Konstytucja wymaga takiego powiadomienia, powinien uchylić kwestionowany przepis w całości. Przyjęte rozwiązanie, prowadzi do stanu niepotrzebnej niepewności prawnej, nie przyczyni się też do ukrócenia negatywnie ocenianej praktyki organów podatkowych instrumentalnego stosowania przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Uchylenie przepisu w całości mobilizowałoby ustawodawcę do nowelizacji także obecnie obowiązujących przepisów w ten sposób, aby zawieszenie biegu terminu przedawnienia powiązać z wszczęciem postępowania w fazie *in personam*, co w większym stopniu chroniłoby prawa podatników. Omawiane w niniejszej glosie wątpliwości związane są także z wpływem wyroku na przepis w brzmieniu po nowelizacji z 2005 r. W mojej ocenie, pomimo nieco dwuznacznych sformułowań zawartych w uzasadnieniu orzeczenia, wyrok nie wywoła bezpośrednich skutków w stosunku do obecnie obowiązujących przepisów, choć nie można nie doceniać jego roli perswazyjnej, zmuszającej ustawodawcę do nowelizacji ustawy.

Summary

In the judgment of 17 July 2012 (No. P 30/11), the Constitutional Tribunal held that insofar as Tax Ordinance Art. 70 §6(1) resulted in suspension of the limitations period on a tax obligation in connection with initiation of a fiscal penal proceeding of which the taxpayer has not been informed, at the latest, by the end of the limitations period on the obligation indicated in Tax Ordinance 70 §1, Art. 70 §6(1) is inconsistent with the principle of the citizen's trust in the state and the law established by the state, under Art. 2 of the Polish Constitution. On the merits, the judgment has to be viewed positively, as in practice the challenged regulation led to gross violations of the principle of citizens' trust in the state and law. Many doubts may arise, however, as to the effects of the judgment. In particular, the wording of the ruling and several statements contained in the grounds of the judgment may cause controversy as to whether the judgment causes effect only with regard to the provision as amended from 2002-2005 or also to the provision in the current version. Second, due to the fact that the challenged provision was not fully derogated by the Tribunal but only in the limited scope, the current legal status is not clear. Moreover, it seems that in order to increase the protection of taxpayers, the Tribunal should have pointed out that the unconstitutionality of the provision results not only from the fact that the taxpayer is not notified about the suspension of the limitation period but also from the fact that such suspension occurs after the initiation of the proceedings in the *in rem* phase. To avoid instrumental using of the institution of suspension of the limitation period by the tax authorities, the suspension effect should take place in the *in personam* phase.

Key words

Constitutional Tribunal, tax law, tax ordinance, limitation, appointed time, tax payer, suspension, tax authorities.