



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa,

Adam Bodnar

II.511.942.2019 II.511.942.2019.PZ

Trybunał Konstytucyjny

Warszawa

Sygn. akt SK 100/19

W związku z otrzymanym w dniu 18 grudnia 2019 r. zawiadomieniem o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej Pana sygn. akt SK 100/19, działając na podstawie art. 63 ust. 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz.U. z 2016 r., poz. 2072 z późn. zm.) oraz art. 16 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 2179 z późn. zm.) zgłaszam udział w przedmiotowym postępowaniu i wnoszę o stwierdzenie, że:

art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 roku ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926; dalej: o.p.) w brzmieniu nadanym art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne (Dz. U. 2013, poz. 1149) o treści: *„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”*, w zakresie w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego - **jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji.**

UZASADNIENIE

1. W dniu 18 grudnia 2019 do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich wpłynęło zawiadomienie o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej Pana (dalej: Skarżący), o sygn. akt SK 100/19.
2. Skarżący w skardze konstytucyjnej wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2005 r., Nr 143, poz. 1199 z późn. zm.) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatków i płatników (Dz. U. z 2010 r., Nr 197, poz. 1306) w zakresie w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego - jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji. Skarżący normie wyrowadzonej z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zarzucił naruszenie standardu konstytucyjnego, który należy wyrowadzić z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji przez to, że w sposób niedopuszczalny ogranicza prawo własności, pozbawiając podatnika środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego, które winno się przedawnić, a przedawnieniu nie uległo, wobec umożliwienia organom postępowania przygotowawczego arbitralnego zawieszania biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego. W ocenie skarżącego norma z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. aktualizuje się także wówczas, gdy następuje wszczęcie postępowania przygotowawczego wyłącznie w celu przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy brak jest uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego. Skarżący upatruje naruszenie standardów konstytucyjnych w nieprzyznaniu podatnikowi żadnych środków kontroli prawidłowości wszczęcia postępowania karnego bądź karnego skarbowego. Stan prawny wprowadzony normą art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w ocenie Skarżącego, stoi w jaskrawej sprzeczności z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa i jednocześnie oznacza, że instytucja przewidziana w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest instrumentem konfiskaty mienia.
3. Skarżący wniósł o połączenie sprawy zainicjowanej jego skargą konstytucyjną ze sprawą zainicjowaną wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich i rozpoznawaną obecnie pod sygnaturą K 31/14 oraz o ich łączne rozpoznanie.

4. We wniosku z dnia 22 października 2014 roku Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o stwierdzenie niezgodności: 1) art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.) z art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP; 2) art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), w zakresie, w jakim 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.
5. W sprawie z ww. wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich toczącej się przed Trybunałem Konstytucyjnym o sygn. K 31/14 zostały złożone łącznie cztery stanowiska. W dniu 8 lipca 2015 roku wpłynęło stanowisko Prokuratora Generalnego, w którego opinii art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), w zakresie, w jakim przewiduje, 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, a nie przeciwko osobie, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej; 2) art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.) jest zgodny z art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.
6. W dniu 21 stycznia 2016 roku wpłynęło stanowisko Sejmu, w ramach którego wniesiono o stwierdzenie, że: 1) art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.) jest zgodny z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji; 2) art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.
7. W dniu 6 lutego 2015 roku do Trybunału Konstytucyjnego wpłynęła również opinia *amicus curiae* Naczelnej Rady Adwokackiej, w której podzielone zostały zastrzeżenia wyrażone przez Rzecznika Praw Obywatelskich w złożonym wniosku. Zgodnie z tą opinią, przesłanki zawieszenia biegu przedawnienia powinny być w pełni zgodne z celem ich wprowadzenia, spójne na gruncie całego systemu prawnego obowiązującego w Polsce i nie powinny prowadzić do naruszenia stabilizacji stosunków społecznych. W ocenie Naczelnej Rady Adwokackiej, szczególnego znaczenia nabiera konieczność zapobieżenia (lub eliminacji) stanu prawnego, w którym organy podatkowe posiadałyby możliwość przedłużenia okresu dochodzenia należności publicznoprawnych, przy jednoczesnym ograniczeniu, a niekiedy nawet uniemożliwieniu skorzystania przez podatnika z ustanowionej przez prawodawcę instytucji wygaszania zobowiązania podatkowego przez przedawnienie. Naczelna Rada Adwokacka przypomniała, że

w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 roku, sygn. akt P 30/11, zaznaczono, że „zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest instytucją nadzwyczajną, stanowiącą wyjątek od zasady, że każde zobowiązanie podatkowe przedawnia się po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 o.p.)”. W tym samym wyroku Trybunał Konstytucyjny wskazał, że określony w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. mechanizm narusza „wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem 5-letniego terminu przedawnienia wskazanego w art. 70 § 1 o.p.”.

8. W dniu 30 kwietnia 2015 roku do Trybunału Konstytucyjnego wpłynęła także opinia *amicus curiae* Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka, w której wskazano, że do Fundacji od kilku lat napływały skargi, w których sygnalizowane były nieprawidłowości w zakresie stosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. polegające na instrumentalnym wszczynaniu postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, w związku z podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub wykroczenia związanego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego w końcowym okresie terminu przedawnienia tego zobowiązania, czego skutkiem było zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Helsińska Fundacja Praw Człowieka, zgadzając się z zasadnością zarzutu sformułowanego we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 22 października 2014 roku w sprawie ozn. sygn. akt K 31/14 dotyczącego naruszenia art. 2 Konstytucji, dodatkowo zwróciła uwagę na powiązane z nim konstytucyjne zasady wynikające z: art. 32 (zasada równości), art. 64 (prawo własności) i art. 84 oraz art. 217 (obowiązek określenia elementów stosunku prawnopodatkowego w ustawie) Konstytucji, które to zasady w ocenie Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka aczkolwiek nie stanowiły wprost wzorców kontroli podniesionych we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, to jednak (co wynika z dorobku orzeczniczego Trybunału) znajdują zastosowanie do oceny funkcjonującej w obecnym systemie prawnym instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych. W opinii zaznaczono, że wszczynanie postępowania karno-skarbowego, tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i zawieszanie go w oczekiwaniu na prejudykat postępowania podatkowego i sądowno-administracyjnego, wprowadza podatnika w sytuację długotrwałej niepewności prawnej, na którą nie może efektywnie zareagować żadnym środkiem

prawnym w celu ochrony własnych interesów. Konkluzje tej opinii są w dużej mierze zbieżne z konkluzjami zawartymi w treści skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie.

9. Nie straciła na aktualności argumentacja podniesiona w treści wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich z dnia 22 października 2014 roku w sprawie ozn. sygn. akt SK 31/14 toczącej się przed Trybunałem Konstytucyjnym. Za zasadny uznać należy przytoczony w tym wniosku pogląd G. Łabudy, iż „regulacja z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej spowodowała wzmożone zainteresowanie organów podatkowych postępowaniami karnymi skarbowymi z perspektywy zapobiegania przedawnieniu zobowiązań podatkowych. Jako że nominalnie, czym innym jest organ podatkowy (naczelnik urzędu skarbowego), czym innym finansowy organ postępowania przygotowawczego (urząd skarbowy), w praktyce zaś osobą kierującą oboma organami jest ta sama osoba (naczelnik), wskazany przepis stał się szybko poręcznym instrumentem wydłużenia możliwości egzekucji zobowiązań podatkowych, prowadzenia postępowań kontrolnych oraz postępowań podatkowych. Wystarczyło bowiem wydanie postanowienia o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa, a przedawnienie zobowiązania podatkowego ulegało zawieszeniu *de iure*. Na efekty takiej praktyki organów podatkowych nie trzeba było długo czekać. Wszędzie tam, gdzie zachodzi niebezpieczeństwo przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ wszczyna postępowanie przygotowawcze w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, powodując tym samym zawieszenie przedawnienia zobowiązania”¹. Opisana praktyka, choć stosowana już wcześniej, została prawnie usankcjonowana w dniu 30 lipca 2010 r., z chwilą wejścia w życie art. 5 pkt 5 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2010 r., Nr 127, poz. 858), który wprowadził do Kodeksu karnego skarbowego² art. 114a. Obecnie art. 114a k.k.s. stanowi, że „postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe może być także zawieszane, jeżeli 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”. Przesłanką zawieszenia postępowania jest więc przesłanka wartościująca w postaci tego, że jego prowadzenie może być 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. W literaturze wskazuje się, że „stwierdzenie utrudnienia postępowania karnego skarbowego w stopniu

¹ G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, Prokuratura i Prawo 2011/3, s. 80.

² Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1958 z późn. zm.; dalej: k.k.s.).

istotnym zostało pozostawienie uznaniu organu prowadzącego postępowanie, sama zaś decyzja procesowa o zawieszeniu postępowania karnego skarbowego *de facto* jest stosunkowo łatwa do uzasadnienia. Zawsze bowiem tam, gdzie mamy do czynienia z postępowaniem karnym skarbowym i jednocześnie postępowaniem prejudycjalnym, nie jest znany wynik tego drugiego. Nie jest zatem wiadome, czy doszło do wyczerpania znamion czynu zabronionego, stąd też prowadzenie postępowania karnego skarbowego jest w istotny sposób utrudnione³. Art. 114a k.k.s., funkcjonalnie powiązany z zaskarżonym art. 70 § 6 pkt 1 o.p., od jego wejścia w życie spotkał się ze zdecydowaną krytyką nauki prawa karnego⁴. Jak zaznacza T. Razowski, art. 114a k.k.s. stanowi swoiste usankcjonowanie praktyki organów ścigania, polegającej „na powodowaniu zawieszaniu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek wszczęcia postępowania karnego w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe - co w efekcie powoduje brak możliwości przedawnienia karalności deliktu karnego skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej w oparciu o konstrukcję z art. 44 § 2 k.k.s. oraz niemożność przedawnienia zobowiązania podatkowego w oparciu o konstrukcję z art. 70 Ordynacji podatkowej”⁵. Z kolei H. Gajewska-Kraczkowska stawiając pytanie o ideę wprowadzenia art. 114a k.k.s., stwierdza, że nie ulega wątpliwości, że celem jest tu ochrona fiskalnych interesów państwa, polegająca na udaremnieniu przedawnienia zobowiązań podatkowych ponad okres przewidzianych (gwarantowanych) ustawą lat 5. Skutek ten jednak następuje również wówczas, gdy postępowanie karne skarbowe umorzono z braku cech przestępstwa lub wykroczenia. Tym samym „norma karnoprosesowa z art. 114a k.k.s. została tu potraktowana w sposób całkowicie instrumentalny, a nawet, rzec by można, arogancki”⁶.

10. We wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 22 października 2014 roku w sprawie ozn. sygn. akt SK 31/14 szerzej, niżli to uczynił Skarżący, został zarysowany problem przedawnienia zarówno zobowiązania podatkowego jak i deliktu karno-skarbowego, gdyż przedmiotem kontroli konstytucyjnej uczyniono oba przepisy (art. 70 § 6 pkt 1 o.p. i art. 114a k.k.s.), które łącznie współtworzą mechanizm prowadzący do naruszenia zasady demokratycznego państwa prawnego z art. 2 Konstytucji. Jednakże każda z norm, jaką można wyprowadzić z obu wskazanych przepisów, odrębnie, niezależnie od siebie, współtworząc mechanizm prowadzący do stanu niepewności po stronie podatnika narusza standard kontroli konstytucyjnej z art. 2 Konstytucji.

³ G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania ...*, s. 81.

⁴ T. Razowski, *Zawieszenie postępowania na podstawie art. 114a k.k.s.*, Prok. i Pr. 2015, nr 5, s. 90-97.

⁵ T. Razowski, *Komentarz do art. 114(a) Kodeksu karnego skarbowego*, w: P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2017, LEX teza nr 8.

⁶ H. Gajewska-Kraczkowska, *O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego*, Monitor Podatkowy 2012/4, s. 16.

11. Jakkolwiek znaczna część argumentacji na rzecz stwierdzenia niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. odnosi się do sprzecznej z wartościami konstytucyjnymi praktyki organów podatkowych, nie oznacza to jednak, że przedmiotem rozstrzygnięcia po stronie Trybunału Konstytucyjnego ma stać się owa praktyka. Przedmiotem tym jest raczej norma prawna leżąca u podstaw art. 70 § 6 pkt 1 o.p., która jest skonstruowana w sposób umożliwiający powstanie i usankcjonowanie praktyki instrumentalnego stosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. i art. 114a k.k.s.
12. W ocenie Skarżącego brak podstaw faktycznych uzasadniających wszczęcie postępowania karnego w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe winien skutkować brakiem możliwości aktualizacji zakresu normowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, wyrażonej we wniosku z dnia 22 października 2014 roku w sprawie ozn. sygn. akt SK 31/14, niezgodne z wzorcem kontroli konstytucyjnej jest takie ukształtowanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., że można z niego wyprowadzić normę, w ramach której istotnym z punktu widzenia zakresu jej zastosowania jest wszczęcie postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe w sprawie, a nie przeciwko osobie, gdyż pozbawia to podatnika jakichkolwiek środków ochrony prawnej. Nie może on w żaden sposób poddać kontroli sądowej zasadności decyzji o wszczęciu takiego postępowania karnego, która to decyzja skutkuje niekorzystnym dla podatnika ukształtowaniem sytuacji prawnej. W tym zakresie argumentacja w przedmiocie niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z uwagi na pozbawienie podatnika formalnych środków ochrony jego praw przed arbitralnym działaniem organu państwa przedstawione zarówno we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 22 października 2014 roku w sprawie ozn. sygn. akt SK 31/14, jak i w skardze konstytucyjnej w niniejszej sprawie są zbieżne. Odmienne stanowisko przyjął m. in. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 października 2015 r. wskazując, że „skoro bieg terminu przedawnienia zobowiązania został zawieszony na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., o czym przed upływem terminu przedawnienia skarżącą poinformowano w trybie określonym w art. 70c o.p., jej zobowiązanie podatkowe nie wygasło wskutek przedawnienia na podstawie art. 59 § 1 pkt 9 o.p. z upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego istotne jest wszczęcie postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe w sprawie, a nie przeciwko osobie”⁷.
13. Za opinią *amicus curiae* Naczelnej Rady Adwokackiej z dnia 6 lutego 2015 roku złożoną w sprawie ozn. sygn. akt K 31/14 powtórzyć należy, że w zależności od okoliczności sprawy może

⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 października 2015 r., sygn. II FSK 995/15, LEX nr 1986527; zob. także postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 marca 2018 r., sygn. I FSK 657/16, LEX nr 2474887, tezy nr 5.6-5.7.

się bowiem okazać, że: a) postępowanie w fazie *in rem* zostanie umorzone, tj. nie zaistnieją przesłanki pozwalające na postawienie zarzutów konkretnej osobie; b) postępowanie w fazie *in rem* zostanie przekształcone w fazę *in personam*, ale zarzuty zostaną postawione osobie innej niż podatnik, wobec którego zawieszono termin biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego; c) postępowanie w fazie *in rem* zostanie przekształcone w fazę *in personam*, ale zostanie następnie umorzone; d) postępowanie w fazie *in rem* zostanie przekształcone w fazę *in personam*, następnie zostanie skierowany akt oskarżenia do sądu, zaś sąd wyda wyrok uniewinniający lub umorzy postępowanie. W każdej z opisanych wyżej sytuacji skutek w postaci zawieszenia biegu przedawnienia zostanie zrealizowany, pomimo tego, że podatnikowi nie udowodniono popełnienia czynu zabronionego opisanego w Kodeksie karnym skarbowym. Dodać należy, że tylko w przypadkach c) i d) podatnik ma procesowe możliwości kontestowania zasadności prowadzenia przeciwko niemu postępowania karnego, a zatem możliwość kształtowania swojej sytuacji prawnej w odniesieniu do nierozpoczęcia albo zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W każdym z opisanych przypadków od a) do d) skutki błędnej oceny prawnokarnej dokonanej przez organy państwa zostają przerzucone na podatnika, któremu nie przypisano odpowiedzialności ani za wykroczenie ani za przestępstwo skarbowe, w tym także z powołaniem się na art. 17 § 1 pkt 1 albo 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., gdy brak jest możliwości stwierdzenia, że podatnik dopuścił się jakiegokolwiek czynu zabronionego. Mimo to, w kontekście przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnik niewinny jest traktowany tak samo, jak podatnik, wobec którego zapadł prawomocny wyrok skazujący. W tym kontekście rację należy przyznać Skarżącemu w zakresie wskazania jako wzorca kontroli art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji, choć należałoby związkowo przywołać także wzorzec kontroli konstytucyjnej określony w art. 32 ust. 1 Konstytucji (zasada równości) i w art. 64 ust. 2 Konstytucji (prawo własności). Ustawodawca nie różnicował bowiem należycie sytuacji prawnej w odniesieniu do nierozpoczęcia oraz zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wobec podatników, którzy nie popełnili ani wykroczenia, ani przestępstwa skarbowego wiążących się z niewykonaniem tego zobowiązania oraz podatników, którzy dopuścili się przynajmniej jednego z wymienionych czynów zabronionych. Nie może ulegać bowiem wątpliwości, że cecha popełnienia albo niepopelnienia czynu zabronionego w odniesieniu do podatnika, którego zobowiązanie podatkowe ma lub nie ma ulec przedawnieniu, jest cechą prawnie relewantną w odniesieniu do wzorców kontroli konstytucyjnej określonych w art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji.

14. W odniesieniu do wzorców kontroli konstytucyjnej zawartych w art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 i art. 2 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie, w tym w wyroku

z dnia 26 maja 2010 r., sygn. P 29/08⁸, wielokrotnie podkreślał fundamentalne znaczenie gwarancji zawartych w tym przepisie. Art. 64 ust. 2 Konstytucji nakazuje zapewnienie równej ochrony własności i praw majątkowych. Powołany przepis dopełnia regulację zawartą w art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 Konstytucji, nawiązując jednocześnie - w perspektywie konstytucyjnej regulacji ochrony własności - do ogólnej normy art. 32 ust. 1 zdania pierwszego Konstytucji, statuującej zasadę równości. Na podstawie orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego należy przyjąć, że istotą regulacji art. 64 ust. 2 Konstytucji jest podkreślenie, iż ochrona własności i innych praw majątkowych nie może być różnicowana z uwagi na charakter podmiotu danego prawa (zob. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 25 lutego 1999 r., sygn. akt K 23/98⁹; z dnia 28 października 2003 r., sygn. akt P 3/03¹⁰). Trybunał Konstytucyjny zwracał również uwagę, że „równość ochrony” ujęta w art. 64 ust. 2 Konstytucji chroni własność bez względu na materialnoprawne zróżnicowanie statusu tej własności (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 marca 2004 r., sygn. akt K 22/03¹¹). Z drugiej strony, art. 64 ust. 2 Konstytucji nie tylko nawiązuje do zasady równości, ale też daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej (por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98¹²; z dnia 2 czerwca 1999 r., sygn. akt K 34/98¹³). Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że na gruncie art. 64 ust. 2 Konstytucji istnieją dwa aspekty konstytucyjnej ochrony praw majątkowych z punktu widzenia podmiotowego. Po pierwsze, ochroną taką objęty jest każdy, komu przysługuje prawo majątkowe, bez względu na cechy osobowe czy inne szczególne przymioty. Po drugie, ochrona praw podmiotowych ma być równa dla każdego z tych podmiotów. Oznaczać to musi tyle, że ustawodawca, tworząc określone prawa majątkowe i mając szeroką swobodę w kreowaniu ich treści, zobowiązany jest szanować zasady wskazane w art. 64 Konstytucji.

- 15.** Przy analizie opisanego wyżej ograniczenia ochrony praw majątkowych nie wolno tracić z pola widzenia zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa leżącej u podstaw art. 2 Konstytucji. Podatnik, który nie popełnił ani wykroczenia, ani przestępstwa skarbowego powinien móc liczyć na różne traktowanie ze strony organów państwa niż podatnik, który dopuścił się przynajmniej jednego z takich czynów w związku ze zobowiązaniem podatkowym, którego biegu przedawnienia dotyczy art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Nieuwzględnienie owego zróżnicowania godzić będzie w konstytucyjną zasadę równości. Trybunał Konstytucyjny

⁸ LEX nr 578127.

⁹ LEX nr 36178.

¹⁰ LEX nr 81787.

¹¹ LEX nr 107952.

¹² LEX nr 36398.

¹³ LEX nr 37389.

stwierdził, że art. 32 oraz art. 64 ust. 2 Konstytucji pozostają w nierozzerwalnym związku (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 marca 2011 roku, sygn. akt P 21/09¹⁴). Art. 64 ust. 2 Konstytucji jest jednym ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia społecznego - z tego względu przepis ten powinien być interpretowany i stosowany w związku z art. 32 Konstytucji, ponieważ zapewnienie każdemu równej ochrony własności i innych praw majątkowych jest wzmocnione przez nakaz równego traktowania przez władze publiczne.

- 16.** Nie ulega wątpliwości, że przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego z punktu widzenia hierarchicznej zgodności z Konstytucją są wyłącznie akty normatywne. Trybunał Konstytucyjny co do zasady nie ocenia stosowania prawa i nie ma charakteru „superinstancji” weryfikującej ostateczne orzeczenia sądowe czy też ostateczne rozstrzygnięcia organów administracji publicznej. Trybunałowi Konstytucyjnemu nie przysługuje także kompetencja do dokonywania powszechnie wiążącej interpretacji prawa. Trybunał Konstytucyjny jest bowiem przede wszystkim sądem prawa, a nie sądem faktów. Nie należy jednak tracić z pola widzenia okoliczności, że w orzecznictwie Trybunału dopuszcza się, przy obwarowaniu licznymi warunkami, możliwość oceny konstytucyjności treści normatywnych nadanych przepisowi prawa przez praktykę jego stosowania. W orzecznictwie Trybunału przyjmuje się, że „jeżeli określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten - w praktyce swego stosowania - nabrał taką właśnie treść, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju” (zob. przede wszystkim wydany w pełnym składzie wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 października 2010 r., sygn. akt K 10/08¹⁵, oraz wcześniejsze orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 28 października 2003 r., sygn. akt P 3/03¹⁶; 8 maja 2000 r., sygn. akt SK 22/99¹⁷; 6 września 2001 r., sygn. akt P 3/01¹⁸; 28 stycznia 2003 r. sygn. akt SK 37/01¹⁹ oraz 3 czerwca 2008 r., sygn. akt K 42/07²⁰). Objęcie kognicją Trybunału Konstytucyjnego treści normatywnych, które zostały wyprowadzone z aktu normatywnego w drodze jego stosowania przez najwyższe instancje sądowe nie dotyczy jednak każdej wykładni, która budzi wątpliwości konstytucyjne. Aby w ogóle dopuścić możliwość oceny konstytucyjności treści normatywnych

¹⁴ LEX nr 785594.

¹⁵ LEX nr 607479.

¹⁶ LEX nr 81787.

¹⁷ LEX nr 40328.

¹⁸ LEX nr 49149.

¹⁹ LEX nr 74916.

²⁰ LEX nr 382607.

nadanych przepisowi prawa w drodze wykładni sądowej, określony sposób rozumienia przepisu powinien utrwalić się w sposób oczywisty, a także znaleźć jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego albo Naczelnego Sądu Administracyjnego. Trybunał Konstytucyjny, oceniając konstytucyjność normy prawnej, uwzględnia zatem jej interpretację dokonaną przez organy stosujące prawo, jeżeli ma ona charakter: stały, powszechny oraz jednoznaczny (zob. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 grudnia 2009 r., sygn. akt SK 34/08²¹ oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 17 listopada 2008 r., sygn. akt SK 33/07²²; 16 września 2008 r., sygn. akt SK 76/06²³). Zawsze jednak możliwość przeprowadzenia kontroli konstytucyjnej uzależniona jest od stwierdzenia, czy jednolita i bezsporna praktyka stosowania prawa nadała kwestionowanym przepisom jednoznaczne rozumienie, a więc treść normatywną tak, jakby uczynił to sam ustawodawca. Nawet jednak w takiej sytuacji kognicja Trybunału Konstytucyjnego nie obejmuje - co oczywiste - wykładni sądowych (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2014 r., sygn. akt P 28/13²⁴). W odniesieniu wykładni art. 70 § 6 pkt 1 o.p. należy stwierdzić bezspornie jednolitą praktykę stosowania prawa, która nadała kwestionowanemu przepisowi jednoznaczną treść tak, jakby uczynił to sam ustawodawca. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w sposób stały, powszechny i jednoznaczny wykładany jest w ten sposób, że umożliwia nierozpoczęcie albo zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego także przy braku podstaw faktycznych uzasadniających wszczęcie postępowania karnego w przedmiocie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego oraz bez konieczności postawienia podatnikowi zarzutów popełnienia wskazanych czynów zabronionych²⁵.

17. W demokratycznym państwie prawnym jedną z podstawowych zasad określających stosunki między obywatelem a państwem jest zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada ta opiera się na pewności prawa, rozumianej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jako pewien zespół cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne. Dzięki tym cechom prawa jednostka ma możliwość podejmowania decyzji o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji

²¹ LEX nr 562828.

²² LEX nr 463347.

²³ LEX nr 435785.

²⁴ LEX nr 1537325.

²⁵ Takie wnioski wynikają z najnowszego raportu z grudnia 2019 r. dot. Instrumentalnego Wszczyniania Postępowania Karnych Skarbowych w Trakcie Postępowania Kontrolnych i Podatkowych - Analiza Praktyki Stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji Podatkowej. Pełna treść raportu:

<https://gww.pl/media/publications/pdfs/Raport-podsumowuj%C4%85cy-KKS-GWW.pdf>

poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Nie jest to wyłącznie przejaw bezdusznego legalizmu, lecz warunek konieczny realizacji wolności obywatela w państwie. Przewidywanie i dokonywanie wyborów w oparciu o pewną wiedzę na temat obowiązującego prawa umożliwia jednostce organizację jej życiowych spraw i przyjmowanie odpowiedzialności za własne decyzje. Poniekąd bezpieczeństwo prawne skorelowane jest także z godnością osoby, gdyż stanowi manifestację szacunku porządku prawnego dla jednostki, jako istoty autonomicznej i racjonalnej²⁶. Rozumienie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez niego prawa oraz bezpieczeństwa prawnego jednostki jako pewności tego, iż w oparciu o obowiązujące prawo obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe, stało się trwałą linią orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał stwierdzał m.in. iż „pewność prawa oznacza nie tyle stabilność przepisów prawa (...) co możliwość przewidywania działań organów państwa i związanych z nimi zachowań obywateli. Przewidywalność działań państwa gwarantuje zaufanie do ustawodawcy i do stanowionego przez niego prawa” (orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 marca 1993 r., sygn. akt K 9/92²⁷). Wskazywał także na niezbędny dla zapewnienia bezpieczeństwa prawnego jednostki obowiązek lojalnego postępowania państwa wobec jednostki - „[...] zasada zaufania w stosunkach między obywatelem a państwem przejawia się m.in. w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nimi następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny” (orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 maja 1994 r., sygn. akt K 1/94²⁸; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 2 czerwca 1999 r., sygn. akt K 34/98²⁹).

- 18.** Tymczasem, jak wskazano już w pkt. 16, zaskarżony przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wykorzystywany jest przez Państwo w stosunku do jednostki w sposób instrumentalny. Nie pozwala on na przedawnienie się zobowiązania podatkowego nawet wówczas, gdy podatnik faktycznie nie popełnił przestępstwa skarbowego ani wykroczenia skarbowego w związku z tym

²⁶ Z. Tabor, *Teoretyczne problemy legalności*, Katowice 1998, s. 65 i n.

²⁷ LEX nr 25136.

²⁸ LEX nr 25098.

²⁹ LEX nr 37389.

zobowiązaniem. Tym samym instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych z art. 70 o.p. staje się normą pustą pozbawioną *de lege lata* swojej rzeczywistej funkcji. Wskutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie ulega ono wygaśnięciu z upływem 5-letniego terminu przedawnienia liczonego od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, lecz istnieje nadal i może być egzekwowane przez wierzyciela podatkowego. Podatnikowi wprawdzie nie przysługuje konstytucyjne prawo do przedawnienia zobowiązania podatkowego, to jednak z uwagi na treść przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących instytucji przedawnienia ma on prawo oczekiwać, że upływ terminu przedawnienia spowoduje wygaśnięcie ewentualnych nieuregulowanych zobowiązań podatkowych. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia wydłuża ten termin o okres zawieszenia, a tym samym istotnie zmienia sytuację prawną i faktyczną podatnika. Powstaje wówczas stan niepewności co do jego sytuacji, on zaś sam nie wie, czy jego zobowiązanie podatkowe wygasło. Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa wymaga, by podatnik nie tkwił w owym stanie niepewności przez czas bliżej nieokreślony (tak Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11³⁰).

19. Dodatkowo w sytuacji, gdy postępowanie karne, które było przyczyną zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszane, powstaje swoista pętla niekończących się postępowań: zarówno karnoskarbowego, jak i administracyjnego. Może to narażać na szwank interesy majątkowe podatnika i jego plany gospodarcze³¹. Podatnik w obecnym stanie prawnym nie ma narzędzi do kształtowania swojej sytuacji prawnej w zakresie konsekwencji normatywnych z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Stan taki jest nie do pogodzenia z zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzącą się z art. 2 Konstytucji.
20. Biorąc powyższe pod uwagę, wskazać należy, że zgodnie z zasadą wywodzoną z art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa - zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 o.p. - z mocy prawa łącznie z odsetkami za zwłokę, bez potrzeby wydawania odrębnych decyzji. Organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia nie może skutecznie żądać zapłaty należności, zaś dobrowolna zapłata podatku po tym terminie skutkuje powstaniem u podatnika nadpłaty podlegającej zwrotowi. Mechanizm przedawnienia

³⁰ LEX nr 1171372.

³¹ Por. B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2011/1, s. 11-18.

uregulowany w art. 70 o.p. odnosi się do zobowiązań podatkowych, a zatem do sytuacji, w której wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane. Powinność świadczenia jest zatem skonkretyzowana i zaktualizowana. Tymczasem zaskarżone rozwiązanie powoduje, że podatnik nie wie, po upływie jakiego terminu zobowiązania te mogą być egzekwowane. Problem ten nabiera szczególnej jaskrawości w sytuacji, gdy wszczęte postępowanie karnoskarbowe samo zostanie zawieszono, np. w oparciu o art. 114a k.k.s. Podatnik jest informowany jedynie o tym, że przedawnienie nie następuje, gdyż jego bieg został zawieszony. Trudno jednak określić, jak długo będzie on pozostawał w niepewności co do terminu ostatecznej ewentualnej egzekucji zobowiązania podatkowego. Organy skarbowe w trakcie 5-letniego okresu przedawnienia mają prawo wszcząć i prowadzić postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, co skutkować będzie zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia podatnik zostaje jedynie poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego³².

- 21.** Jeśli chodzi o chwilę, od której aktualizuje się zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego (lub wstrzymanie jego rozpoczęcia), to zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., 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 zobowiązania³³. Jak stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt III SA/Po 78/14³⁴, „początkową datę zawieszenia biegu terminu przedawnienia wyznacza wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Z kolei datą wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest data wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia”. W innej sprawie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 20 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/G1 19/12³⁵, podkreślił, że „w prawie podatkowym, skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wywołuje już wszczęcie postępowania „w sprawie” o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, niezależnie od tego, czy do wszczęcia postępowania

³² Tak Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 15 kwietnia 2014 r., III SA/Po 78/14, LEX nr 1465777.

³³ Zob. zestawienie orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego dokonane przez M. Wojtuń, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnoskarbowego*, Głosa 2017/2, s. 115.

³⁴ LEX nr 1465777.

³⁵ LEX nr 1329258.

przeciwko podatnikowi w ogóle dojdzie”. W najnowszej uchwale 7 sędziów Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie z dnia 18 czerwca 2018 r., sygn. akt I FPS 1/18³⁶, wyraził pogląd, że „zawiadomienie podatnika dokonane na podstawie art. 70c o.p. informujące, że z określonym co do daty dniem, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy, jest wystarczające do stwierdzenia, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p.”. Jak wskazuje się w literaturze, „w tym znaczącym judykacie NSA zauważył, iż w istocie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. i art. 70c o.p. stanowią o powiadomieniach dwojakiego rodzaju: art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nakazuje zawiadomić o wszczęciu postępowania w sprawie karnoskarbowej, a z kolei art. 70c o.p. ustanawia obowiązek zawiadomienia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Mimo dokonania powyższego rozgraniczenia Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż dla wystąpienia skutku z przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie jest niezbędne zawiadomienie o treści przewidzianej w art. 70c o.p.”³⁷. Co istotne, zgodnie z orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego, „sądy administracyjne nie mogą prowadzić postępowania w celu weryfikacji zasadności wszczęcia i zakresu prowadzonego postępowania karnoskarbowego, a to dlatego, że na mocy art. 1 § 1 i § 2 p.u.s.a.³⁸ sądy administracyjne powołane są do sprawowania kontroli nad działalnością administracji publicznej pod względem zgodności z prawem, a zgodnie z art. 70c o.p. organ podatkowy miał obowiązek zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, a nie do udowadniania, że postępowanie to zostało wszczęte zgodnie z prawem”³⁹.

- 22.** Postępowanie przygotowawcze wszczynają się w związku z uzasadnionym podejrzeniem popełnienia przestępstwa (art. 305 w zw. z art. 303 k.p.k.). Postępowanie przygotowawcze w pierwszej fazie po wszczęciu może toczyć się „w sprawie” (*in rem*), a jego głównym celem jest wówczas wykrycie sprawy przestępstwa (art. 297 § 1 pkt 2 w zw. z art. 2 § 1 pkt 1 k.p.k.). Dopiero po zebraniu danych uzasadniających pociągnięcie do odpowiedzialności określonej

³⁶ LEX nr 2503900.

³⁷ R. Seweryn, P. Wilk, *Przedawnienie w prawie karnym skarbowym - analiza konstytucyjności wybranych przepisów i aktualnych problemów w orzecznictwie*, Prokuratura i Prawo 2019/9, s. 77.

³⁸ Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2167).

³⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 lutego 2018 r., sygn. II FSK 322/16, LEX nr 2480785; odmiennie wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 maja 2017 r., sygn. akt I FSK 1729/15, LEX nr 2305258; zob. też A. Chorążewska, L. Wilk, *Przedawnienie karalności przestępstw skarbowych oraz zobowiązań podatkowych*, Prokuratura i Prawo 2016/2, s. 143-144.

osoby, możliwe staje się przejście do fazy postępowania „przeciw osobie” (*in personam*)⁴⁰. Decyzja o pociągnięciu do odpowiedzialności osoby w charakterze podejrzanego ma istotne znaczenie zarówno ze względu na prawidłowy bieg postępowania i skuteczność ścigania karnego, jak i z punktu widzenia zabezpieczenia interesów i praw osoby ściganej. Przed wszystkim otrzymuje ona informację o treści stawianych zarzutów, gdzie wskazuje się opis czynu, który jej się zarzuca i jego kwalifikację prawną. Od tego momentu osoba ta wie, w stosunku do jakiego czynu może przygotować i prowadzić swoją obronę. Określenie zarzucanego czynu stwarza ponadto dla podejrzanego gwarancję, że postępowanie przeciwko niemu przebiegać będzie w wytyczonych w ten sposób granicach⁴¹. Od chwili skierowania postępowania przeciwko danej jednostce, spadają na nią określone obowiązki (np. poddanie się badaniom - art. 74 k.p.k., czy obowiązek stawienia na każde wezwanie - art. 75 k.p.k.), ale również otrzymuje ona wiele uprawnień, gwarancji procesowych, wynikających z jej pozycji w postępowaniu. Odtąd staje się ona bowiem stroną procesu (art. 299 k.p.k.).

- 23.** Rozwiązanie zawarte w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z jednej strony nakłada na podatnika ciężar w postaci obowiązku trwania w niepewności co do terminu egzekucji jego zobowiązania, którego termin przedawnienia został zawieszony, a z drugiej strony nie zapewnia dla niego żadnych gwarancji. Wprowadza ono bowiem rozwiązanie, które silnie ingeruje w dobra i interesy jednostki, która nie jest jeszcze stroną postępowania karnego. Pozbawiona jest ona gwarancji, które przysługują podejrzanemu. Bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego jest zawieszony, a postępowanie przygotowawcze jest wciąż w fazie *in rem*. Pozostaje to w sprzeczności z wyżej wskazanym celem tej fazy postępowania, jakim jest wykrycie sprawcy przestępstwa. Prowadzenie postępowania w sprawie (*in rem*) świadczy o tym, że ten sprawca nie został jeszcze wykryty, a tymczasem regulacja art. 70 § 6 pkt 1 o.p. traktuje daną jednostkę już jak podejrzanego przewidując zawieszenie wobec niej biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych⁴².
- 24.** Przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p., powodując negatywne skutki dla podatnika w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia jego zobowiązania, z chwilą wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, pozbawia go jednocześnie gwarancji z tytułu powagi rzeczy osądzonej. W postępowaniu przygotowawczym przeszkoda procesowa, o której mowa w art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k., aktualizuje się bowiem w razie prawomocnego zakończenia postępowania, w którym

⁴⁰ T. Grzegorzcyk, J. Tylman, *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2014, s. 665.

⁴¹ T. Grzegorzcyk, J. Tylman, *Polskie postępowanie...*, s. 669.

⁴² Może tym samym dochodzić do naruszenia art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. i art. 1 § 3 k.k.s. oraz art. 303 k.p.k. w zw. z art. 325a k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., w sytuacjach gdy organy podatkowe nadużywają swojej kompetencji wszczynając postępowanie karne skarbowe w celu innym aniżeli cel tego postępowania, tj. wyłącznie po to aby zawiesić bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – zob. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 366/19, LEX nr 2740672.

doszło do przedstawienia zarzutów, a więc postępowania toczącego się w fazie *in personam*. Wynika to wprost zarówno z art. 17 § 1 pkt 7 k.p.k., który mówi o postępowaniu co do tego samego czynu tej samej osoby, jak również z art. 327 § 2 k.p.k. określającego warunki wznowienia postępowania przygotowawczego przeciwko osobie, która występowała w charakterze podejrzanego⁴³. Brak tej gwarancji oznacza, że postępowanie w fazie *in rem* może zostać swobodnie umorzony i ponownie podjęte, a podatek ponownie stać się przedmiotem dochodzenia organów podatkowych w tej samej sprawie, jak poprzednio.

25. Ponadto, jeśli postępowanie toczy się jedynie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a nie przeciwko konkretnej osobie, to podatek nie dysponuje indywidualnymi środkami ochrony przed przewlekłością tego postępowania. Zgodnie bowiem z treścią art. 2 ust. 1 i art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 17 czerwca 2004 r. o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym lub nadzorowanym przez prokuratora i postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 75 z późn. zm.), które mają także zastosowanie do postępowania przygotowawczego, legitymacja do wniesienia skargi o stwierdzenie przewlekłości postępowania przysługuje wyłącznie stronie postępowania w sprawach o przestępstwo skarbowe i wykroczenie skarbowe. Ustawodawca w związku z tym wprowadził konstrukcję prawną, której istotą jest powiązanie rozpoczęcia (zawieszenia) biegu terminu przedawnienia skonkretyzowanego zobowiązania podatkowego z datą wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko konkretnej osobie pozbawiając równocześnie podatnika możliwości procesowego reagowania na przypadki przewlekłości postępowania karnego skarbowego. Rozwiązanie takie jest klasycznym przykładem pułapki zastawionej na podatnika. Nawet bowiem wówczas, gdy stwierdzi on, że postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe prowadzone jest z rażąco przewlekłością, nie może on temu przeciwdziałać, pomimo że okoliczność ta ma bezpośredni wpływ na jego interesy prawne. Stąd też - w mojej ocenie - art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa. Czyni bowiem zobiektywizowaną kategorię prawną w postaci terminu przedawnienia

⁴³ M. Kurowski, *Komentarz do art. 17 k.p.k. w: Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz Aktualizowany*, red. D. Świecki, LEX 2019, tezy nr 26-29; C. Kulesza, *Komentarz do art. 17 k.p.k. w: Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, red. K. Dudka, LEX 2018, tezy nr 34-39; J. Kosonoga, *Komentarz do art. 17 k.p.k. w: Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz.*, red. R. A. Stefański, red. S. Zabłocki, LEX 2017, tezy nr 98, 149, 153, 166; S. Steinborn, *Komentarz do art. 17 k.p.k. w: Kodeks postępowania karnego. Komentarz do wybranych przepisów*, red. S. Steinborn, LEX 2016, tezy nr 22-30; J. Grajewski, S. Steinborn, *Komentarz do art. 17 k.p.k. w: Komentarz aktualizowany do art. 1-424 Kodeksu postępowania karnego*, red. L. K. Paprzycki, red. J. Grajewski, red. S. Steinborn, LEX 2015, tezy nr 21-29.

zobowiązania podatkowego kategorią zrelatywizowaną, w całości pozostawioną w niekontrolowanej zewnętrznie dyspozycji organów administracji skarbowej.

26. Stąd też rozwiązanie to pozostaje w kolizji z wyrażoną w art. 2 Konstytucji, a wywodzącą się z zasady demokratycznego państwa prawa, zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa⁴⁴. Nie zapewnia ono bowiem jednostce bezpieczeństwa prawnego, ograniczając ją w jej dobrach prawnych i ingerując istotnie w jej interesy majątkowe, a jednocześnie nie przyznając stosownych gwarancji procesowych. Zasada zaufania obywateli do państwa wymaga, by nie stanowiła norm prawnych, które nakazywałyby obciążenie obywateli bez jednoczesnego wprowadzenia zasad postępowania odpowiednio jasnych, umożliwiających dochodzenie przez obywateli swoich praw (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 grudnia 1992 r., sygn. akt K 3/92⁴⁵). Opiera się ona na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne przez to, że umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. W ten sposób urzeczywistniana jest wolność jednostki, która według swoich preferencji układa swoje sprawy i przyjmuje odpowiedzialność za swoje decyzje, a także jej godność, poprzez szacunek porządku prawnego dla jednostki, jako autonomicznej, racjonalnej istoty (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00⁴⁶).
27. W mojej ocenie, potraktowanie zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji w sposób zgodny z istotą tego unormowania ukształtowaną w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wymaga, aby zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego miało swoje uzasadnienie w stanie faktycznym, aby odmiennie traktować podatników, którzy nie popełnili czynu zabronionego od tych, którzy takiego czynu się dopuścili, tak aby mogli oni kierować się w swym postępowaniu zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, oraz aby zasadą było, że zawieszenie biegu nie następuje, jeżeli wszczęto jedynie postępowanie w sprawie, o którym podatnik nie musi być nawet zawiadomiony

⁴⁴ Odmiennie wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 16 stycznia 2018 r., sygn. I SA/Łd 929/17, LEX nr 2440223 oraz R. Seweryn, P. Wilk, *Przedawnienie w prawie karnym skarbowym - analiza konstytucyjności wybranych przepisów i aktualnych problemów w orzecznictwie*, Prokuratura i Prawo 2019/9, s. 84-86;

⁴⁵ LEX nr 25224.

⁴⁶ LEX nr 41207.

i które nie musi się przekształcić w postępowanie, gdzie zarzuty zostaną przedstawione konkretnej osobie⁴⁷. Podzielam wniosek prezentowany w doktrynie, że „w demokratycznym państwie prawnym, respektującym zasadę bezpieczeństwa prawnego jednostki, powinna obowiązywać «reguła lustrzanego odbicia», sankcjonująca bezpośredni funkcjonalny związek instytucji przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego i instytucji przedłużenia terminu karalności deliktu skarbowego związanego z niewykonaniem tego zobowiązania podatkowego. Niedopuszczalne jest bowiem, aby ten sam stan faktyczny był różnie oceniany przez ustawodawcę na gruncie różnych dziedzin prawa. Tymczasem, jeśli przyjmiemy, że samo wszczęcie postępowania karnoskarbowego w sprawie niewykonania zobowiązania podatkowego z zawiadomieniem jedynie podatnika o toczącym się postępowaniu w fazie *in rem* przed upływem podstawowego terminu zobowiązania podatkowego daje prawo do uznania, iż nastąpiło przerwanie biegu przedawnienia tego zobowiązania, to oznacza to zgodę właśnie na takie działanie państwa”⁴⁸.

28. Podzielam również pogląd, że „praktyka organów podatkowych prowadząca do tego, że upływ terminu przedawnienia zależy od uznania organu podatkowego i nie podlega żadnej kontroli sądowej, zagraża celom Unii Europejskiej, w tym zasadzie skuteczności. To implikuje naruszenie zasady lojalnej współpracy wyrażonej w art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej⁴⁹, jak też narusza zasadę pewności prawa, zasadę uzasadnionych oczekiwań, ogranicza wykonywanie prawa własności w sposób nieproporcjonalny i trudny do zaakceptowania, przez to narusza art. 17 Karty Praw Podstawowych UE (KPP)⁵⁰ w zw. z art. 52 ust. 1 KPP oraz art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji”⁵¹.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

⁴⁷ L. Etel, *Komentarz do art. 70 o.p. w: Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX 2019, podtytuł nr 7; Szerzej A. Chorążewska, L. Wilk, *Przedawnienie karalności przestępstw skarbowych oraz zobowiązań podatkowych*, Prokuratura i Prawo 2016/2, s. 142; J. Gref-Drejer, P. Pietrasz, *Wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawie karnej lub karnej skarbowej a zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i terminu dochodzenia należności celnych*, Palestra 2009/11–12; B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej)*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2011/1; Tenże, *Glosa do postanowienia NSA z 5.04.2011 r., I FSK 525/10*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2011/6; M. Charkiewicz i P. Daszczyk, *Wpływ postępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2012/1; M. Szubiakowski, *W sprawie ograniczenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, Monitor Podatkowy 2012/4; B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2011/1.

⁴⁸ A. Chorążewska, L. Wilk, *Przedawnienie karalności przestępstw skarbowych oraz zobowiązań podatkowych*, Prok. i Pr. 2016/2, s. 142, 151-152.

⁴⁹ Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30 z późn. zm.

⁵⁰ Dz. Urz. UE z 2016 r., Seria C, Nr 202, str. 389.

⁵¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 366/19, LEX nr 2740672.