



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Irena Lipowicz

Warszawa, 22. X. 2014

II.511.1778.2014.MWa

Trybunał Konstytucyjny

Warszawa

Wniosek

Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 ze zm.)

wnoszę 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 RP.

Uzasadnienie

I.

W wyniku wpływających do Rzecznika Praw Obywatelskich skarg, Rzecznik podjął zagadnienie konstytucyjności art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 tekst jednolity) (zwany dalej k.k.s.) i art. 70 § 6 pkt 1 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r., poz. 749 tekst jednolity) (zwana dalej Ordynacja).

Zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji, 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.

Przepis art. 114a K.k.s. stanowi, że postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe może być także zawieszona, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się postępowanie przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. Zawieszona postępowanie podejmuje się, jeżeli ustąpiły przyczyny uzasadniające jego zawieszenie.

Pierwszy z powyższych przepisów został wprowadzony na mocy art. 20 ust. 2 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387).

Jak podkreśla się w piśmiennictwie, „nowa 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” (tak G. Łabuda, Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat, Prok. i Pr 2011, nr 3, s. 80).

Praktyka ta została zalegalizowana w dniu 30 lipca 2010 r. z chwilą wejścia w życie ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw, która wprowadziła do kodeksu karnego skarbowego zaskarżony tu przepis tj. art. 114a. Przesłanką zawieszenia postępowania karnego od tej pory stało się stwierdzenie, że jego prowadzenie może być w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się postępowanie przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, itp. W literaturze wskazuje się, że „stwierdzenie utrudnienia postępowania karnego skarbowego w stopniu istotnym zostało pozostawione 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 jednoczesnym 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 utrudnione” (G. Łabuda, op. cit., s. 81).

Przepis ten od jego wejścia w życie spotkał się ze zdecydowaną krytyką nauki prawa karnego. Obserwacja praktyki zaś jedynie pogłębiła te wątpliwości.

Przewiduje on zawieszenie postępowania karnego w oczekiwaniu na prejudykat. Tym samym stanowi to wyjątek od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego i jako taki z samego założenia może mieć ściśle reglamentowany charakter. Tymczasem, jak zaznacza T. Razowski, art. 114 a k.k.s. nie tylko czyni zadość tej zasadzie, lecz co więcej,

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 uszczupleniu 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 (tak T. Razowski, Komentarz do art. 114(a) Kodeksu karnego skarbowego, [w:] P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Lex nr 123212). Jak zatem podkreśla ten Autor „jest to regulacja chybiona, stanowiąc w istocie jeden ze zdecydowanie zbyt wielu przejawów nowelizacji kodeksu karnego skarbowego plastycznie określonych przez Z. Siwika (wszak głównego twórcę tej ustawy) mianem "od tyłu i zniecka" (Główne kierunki zmian dokonanych w Kodeksie karnym skarbowym z 1999 roku. Ogólna charakterystyka (w:) Kodeks karny skarbowy po dziesięciu latach obowiązywania - ocena i perspektywy zmian. Materiały z ogólnopolskiej konferencji naukowo-szkoleniowej zorganizowanej przez Katedrę Kryminologii i Prawa Karnego Gospodarczego Uniwersytetu Wrocławskiego 17 grudnia 2010 roku, pod red. Z. Siwika, Wrocław 2010, s. 22). Z kolei H. Gajewska-Kraczkowska stawiając pytanie o ideę wprowadzenia art. 114 a 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” (H. Gajewska-Kraczkowska, O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego, Monitor Podatkowy 2012, nr 4, s. 16).

II.

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, że w orzecznictwie Trybunału dopuszcza się, przy obwarowaniu licznymi warunkami, możliwość oceny konstytucyjności treści normatywnych nadanych przepisowi prawa przez praktykę jego stosowania. W orzecznictwie Trybunał 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 wyrok TK wydany w pełnym składzie z 27 października 2010 r., sygn. K 10/08, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 81 oraz wcześniejsze orzeczenia TK z: 28 października 2003 r., sygn. P 3/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82; 8 maja 2000 r., sygn. SK 22/99, OTK ZU nr 4/2000, poz. 107; 6 września 2001 r., sygn. P 3/01, OTK ZU nr 6/2001, poz. 163, 28 stycznia 2003 r., sygn. SK 37/01, OTK ZU nr 1/A/2003, poz. 3 oraz 3 czerwca 2008 r., sygn. K 42/07, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 77). Objęcie kognicją Trybunału Konstytucyjnego treści normatywnych, które zostały wyprowadzone z aktu normatywnego w drodze jego stosowania przez najwyższe instancje sądowe naszego kraju nie dotyczy jednak każdej wykładni, która budzi wątpliwości konstytucyjne. Aby w ogóle dopuścić możliwość oceny konstytucyjności treści normatywnych 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 SN albo NSA. Trybunał Konstytucyjny, oceniając konstytucyjność normy prawnej, uwzględnia zatem jej interpretację przez organy stosujące prawo, jeżeli ma ona charakter: stały, powszechny oraz jednoznaczny (zob. np. wyrok TK z 8 grudnia 2009 r., sygn. SK 34/08, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 165 oraz wyroki TK z: 17 listopada 2008 r., sygn. SK 33/07, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 154; 16 września 2008 r., sygn. SK 76/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 121). Zawsze jednak możliwość przeprowadzenia kontroli konstytucyjności 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 TK z dnia 17 lipca 2014 r., sygn. akt P 28/13).

Wpływające do Rzecznika Praw Obywatelskich skargi wskazują, że jednolita i bezsporna praktyka stosowania art. 114a K.k.s. nadała mu znaczenie, które jest nie do pogodzenia ze wskazanymi powyżej wzorcami konstytucyjnymi. W nauce zwraca się uwagę, że „zabieg legislacyjny polegający na wprowadzeniu do kodeksu karnego skarbowego art. 114a został pomyślany inteligentnie. Jego konsekwencje nie rzucają się od razu w oczy. Trzeba nie tylko dogmatycznej refleksji zanurzonej w prawie podatkowym i celnym, trzeba również praktykowania prawa karnego skarbowego” (G. Łabuda, op. cit., s. 82). Na jednolitą praktykę wskazuje również piśmiennictwo (por. T. Razowski, op. cit., M. Gajewska-Kraczkowska, op. cit., G. Łabuda, op. cit.).

III.

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, stanowiąca składnik zasady demokratycznego państwa prawnego. Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa 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 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 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 racjonalnej (Z. Tabor, *Teoretyczne problemy legalności*, Katowice 1998, s. 65 i n.). 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 TK z 2 marca 1993 r., K. 9/92). 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 TK z 24 maja 1994 r., K. 1/94; wyrok TK z 2 czerwca 1999 r., sygn. K 34/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 94, s. 482).

Tymczasem zaskarżony przepis art. 114a K.k.s. wykorzystywany jest przez Państwo w stosunku do jednostki w sposób instrumentalny. Pozwala on na dochodzenie przedawnionych zobowiązań podatkowych. Tym samym instytucja przedawnienia z art. 44 § 2 K.k.s. staje się pustym ozdobnikiem pozbawionym de lege lata swojej rzeczywistej funkcji (por. G.Łabuda, op. cit., s. 81). 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, to jednak z uwagi na treść przepisów Ordynacji 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 sytuacji podatnika, który 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 (Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, Lex nr 1171372).

W sytuacji, gdy postępowanie karne, które było przyczyną zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszane, powstaje swoiste *perpetuum mobile* niekończących się postępowań: zarówno karnego, jak i administracyjnego. Może to narażać na szwank interesy majątkowe podatnika i jego plany gospodarcze (por. B. Banaszak, O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych, ZNSA nr 1 (32) z 2011 r., s. 11-18).

Analiza praktyki dokonana przez Rzecznika Praw Obywatelskich wskazuje na to, że art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji w zw. z art. 114a K.k.s. wykorzystywane są do wszczynania i następnie zawieszania postępowań karnoskarbowych w celu zawieszenia biegu przedawnienia. Konstrukcja art. 114 K.k.s. pozwala przy tym na dochodzenie również zobowiązań przedawnionych. W związku z tym jest ona nie do pogodzenia z zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzącą się z art. 2 Konstytucji RP.

IV.

Ustrojodawca przewidział w art. 45 ust. 1 Konstytucji RP prawo do sądu. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego na prawo to „składają się w szczególności: prawo dostępu do sądu (prawo uruchomienia procedury), prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury (zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności) oraz prawo do wyroku sądowego (prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia) (wyrok TK z 12 marca 2002 r., P 9/01, OTK-A 2002, nr 2, poz. 14). W wyroku z dnia 24 października 2007 r., SK 7/06, OTK-A 2007, nr 9,

poz. 108, Trybunał podkreślił, że „w państwie prawnym prawo do sądu nie może być rozumiane jedynie formalnie, jako dostępność drogi sądowej w ogóle, lecz i materialnie, jako możliwość prawnie skutecznej ochrony praw na drodze sądowej”. Do elementów gwarantujących osiągnięcie tego standardu postępowania należy m.in. możliwość bycia wysłuchanym (przedstawienia swoich racji) oraz przewidywalność działań organów procesowych. Tymczasem przepis art. 114a K.k.s. jest niezgodny z tym wzorcem konstytucyjnym. Brzmienie art. 114a K.k.s. powoduje bowiem, że organ postępowania przygotowawczego (UKS) jest zainteresowany wszczęciem postępowania nie (lub nie tylko) z powodu podejrzenia popełnienia przestępstwa, ale przede wszystkim w celu uchronienia interesów Skarbu Państwa przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Cel ten zostaje osiągnięty nawet w przypadku umorzenia, a więc art. 114a K.k.s. staje się prostym narzędziem służącym przedłużeniu terminu przedawnienia ściągania danin. Zastosowanie tego przepisu pozwala w konsekwencji na rozciąganie ustawowych terminów dochodzenia roszczeń, co narusza pewność obrotu prawnego, a także sprzyja opieszałości organów państwa. To „pozakarne” zainteresowanie organów sprzyja istniejącej praktyce wszczynania postępowań karnych skarbowych „na wszelki wypadek”, w oderwaniu od elementarnego standardu uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa, o którym mowa w art. 303 K.p.k. (H. Gajewska-Kraczkowska, O prawdziwej funkcji zawieszenia postępowania karnego skarbowego, Monitor Podatkowy 2012, nr 4, s. 17). Tego rodzaju praktyce sprzyja ukształtowanie instytucjonalne organów podatkowych. Jedynie bowiem nominalnie, czym innym jest organ podatkowy (naczelnik urzędu skarbowego), a czym innym finansowy organ postępowania przygotowawczego (urząd skarbowy). Jednakże w praktyce ta sama osoba kieruje obydwoma organami, tj. naczelnik (G. Łabuda, op. cit., s. 80). Jednostka nie posiada żadnego efektywnego środka ochrony swoich praw w sytuacji, gdy zastosowanie art. 114a K.k.s. rodzi dla niej oczywiście niekorzystne skutki prawne. Wprawdzie postanowienie o zawieszeniu postępowania przygotowawczego podlega zażaleniu do sądu, jednakże, jak wskazuje praktyka orzecznicza, choćby nadesłane Rzecznikowi postanowienia sądowe, kontrola ta jest nierzadko powierzchowna i niechroniąca jednostki przed nadużyciem prawa ze strony organu Państwa. Tytułem przykładu jedynie należy wskazać na postanowienie Sądu Rejonowego w Iławie z dnia 23 kwietnia 2013 r. sygn. akt II Kp 92/13, gdzie sąd utrzymując zaskarżone postanowienie w

mocy wskazał: „jak wynika z akt niniejszej sprawy w toku przed organami podatkowymi lub sądowymi pozostają sprawy dotyczące należności podatkowych, stanowiących przedmiot zarzutów postawionych podejrzanemu. Sytuacja ta utrudnia w istotny sposób prowadzenie przedmiotowego śledztwa, albowiem postępowania skarbowe, o których mowa, pozostają w bliskim z nim związku ze względu na ustalenie wysokości ewentualnej szkody poniesionej przez Skarb Państwa. Abstrahując od krytyki przepisu art. 114a K.k.s., wyrażanej w nauce prawa, a także wniesionym zażaleniu, należy stwierdzić, iż przesłanki jego zastosowania w niniejszej sprawie bez wątpienia zaistniały”.

W innej skardze wnioskodawca wskazał, że „taka praktyka jest niestety nagminna i dotyczy praktycznie każdego klienta wnioskodawcy, wobec którego wszczynane jest w ostatnim roku przed upływem okresu przedawnienia postępowanie podatkowe. (...) W rekordowych przypadkach postępowania przygotowawcze wobec niektórych podatników trwają już niemal 4 lata i ograniczyły się jedynie do przedstawienia zarzutów podatnikowi, a następnie zawieszenia postępowania przygotowawczego ze względu na toczące się postępowanie podatkowe”. Stanowi to naruszenie art. 45 ust. 1 Konstytucji, gdyż trudno tu mówić o załatwieniu sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki. Naruszenia tego nie sanuje uprawnienie przyznane podatnikowi skorzystania z instytucji skargi na przewlekłość postępowania przewidzianej ustawą 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 (Dz. U. z 2004 r. Nr 179, poz. 1843 ze zw.).

Zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji 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 Ordynacji - 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 uregulowany w art. 70 Ordynacji 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, gdyż postępowanie karne pozostaje w zawieszeniu. Jest on 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. Jednakże z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia podatnik musi zostać poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego (tak Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 15 kwietnia 2014 r., III SA/Po 78/14, LEX nr 1465777).

W wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, Lex nr 1171372 Trybunał stwierdził, że choć nie ma konstytucyjnego prawa do przedawnienia zobowiązania podatkowego, ani nawet ekspektatywy tego prawa, ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następowało w rozsądnym terminie. Jak zostało to wskazane w wyroku o sygn. P 26/10, egzekwowanie długu podatkowego i towarzysząca mu niepewność podatnika co do stanu jego zobowiązań podatkowych nie mogą trwać przez dziesięciolecia. Choć instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować naruszenie przez podatnika konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, to jednak, skoro została wprowadzona do systemu prawnego, musi realizować stawiane jej zadania. Jednym z nich zaś jest stabilizowanie stosunków społecznych poprzez wygaszanie z upływem czasu zadawnionych zobowiązań podatkowych. Jak podkreślił Trybunał w wyroku sygn. P 41/10, stabilizacja stosunków społecznych jest zaś wartością konstytucyjną zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

Tymczasem przepis art. 114a K.k.s. pozwala na zawieszenie postępowania karnego ze względu na postępowanie toczące się przed organami kontroli skarbowej, organami

podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. Efektem jest niemożność przedawnienia karalności deliktu karnego skarbowego, polegającego na uszczupleniu lub na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej na zasadzie art. 44 § 2 K.k.s. oraz niemożność przedawnienia zobowiązania podatkowego w oparciu o konstrukcję z art. 70 Ordynacji.

W związku z powyższym, art. 114a K.k.s. jest niezgodny z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

V.

Zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, 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. Jak stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 15 kwietnia 2014 r., III SA/Po 78/14, LEX nr 1465777, „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., I SA/GI 19/12, LEX nr 1329258 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 przeciwko podatnikowi w ogóle dojdzie”.

Postępowanie przygotowawcze wszczyna się w związku z uzasadnionym podejrzeniem popełnienia przestępstwa (art. 305 w zw. z art. 303 K.p.k.). Oznacza to, że postępowanie przygotowawcze w pierwszej fazie po wszczęciu może toczyć się „w sprawie” (in rem), a jego głównym celem jest wówczas wykrycie sprawcy 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 osoby, możliwe staje się przejście do fazy

postępowania „przeciw osobie” (in personam) (T. Grzegorzczak, J. Tylman, Polskie postępowanie karne, Warszawa 2014, s. 665). 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. Przede 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 prowadzić swoją obronę. Określenie zarzucanego czynu stwarza ponadto dla podejrzanego gwarancję, że postępowanie przeciwko niemu przebiegać będzie w wytyczonych w ten sposób granicach (T. Grzegorzczak, J. Tylman, op. cit., s. 669). 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 podmiotu procesu. Odtąd staje się ona bowiem stroną procesu (art. 299 K.p.k.).

Tymczasem rozwiązanie z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej 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 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 fazy in rem, jakim jest wykrycie sprawcy przestępstwa. Prowadzenie postępowanie w sprawie (in rem) świadczy o tym, że ten sprawca nie został jeszcze wykryty, a tymczasem regulacja art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji traktuje daną jednostkę już jak podejrzanego przewidując zawieszenie wobec niej biegu terminu przedawnienia jej zobowiązań podatkowych.

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji, wiążąc negatywne skutki dla podatnika w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia jego zobowiązania, z chwilą wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, pozbawia go gwarancji z tytułu 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 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 podejrzanego (J. Grajewski, S. Steinborn, Komentarz aktualizowany do art. 17 Kodeksu postępowania karnego, [w:] L. K. Paprzycki (red.), J. Grajewski, S. Steinborn, Komentarz aktualizowany do art. 1-424 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego, LEX/el. 2014). Brak tej gwarancji oznacza, że postępowanie w fazie *in rem* może zostać umorzone i ponownie podjęte, a podatnik ponownie stać się przedmiotem dochodzenia organów podatkowych w tej samej sprawie, jak poprzednio.

Ponadto jeśli postępowanie toczy się w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a nie przeciwko konkretnej osobie, to podatnik 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 (Dz. U. z 2004 r. Nr 179, poz. 1843 ze 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 klasyczną pułapką zastawioną 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 ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich – art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji 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 zobowiązania podatkowego kategorią zrelatywizowaną, w całości pozostawioną w niekontrolowanej zewnętrznie dyspozycji organów administracji skarbowej.

Stąd też rozwiązanie to pozostaje w kolizji z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP, a wywodzącą się z zasady demokratycznego państwa prawa, zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa. 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.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

