

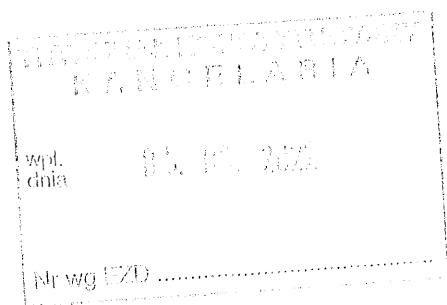


Barwina Białkowski Siemak

ADWOKACI

adv. dr Zbigniew Barwina * adv. Piotr Barwina * adv. dr Michał Białkowski * adv. Bartosz Siemak
adv. Jakub Barański * adv. Paulina Zbyszewska-Kubasik * adv. Agata Trębacz
apl. adv. Paulina Mylika * apl. adv. Haciej Zelek

Szczecin, dnia 1 września 2022 r.



Trybunał Konstytucyjny w Warszawie

al. Jana Christiana Szucha 12A

00 – 918 Warszawa

Skarżąca: S spółka jawna

działająca z pełnomocnikiem adv. Bartoszem Siemakiem (nr wpisu: SZC/Adw/605)

Barwina Białkowski Siemak – Adwokaci, ul. Bogurodzicy 1/15, 70-400 Szczecin

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając imieniem skarżącej, jako jej pełnomocnik, pełnomocnictwo w załączeniu, **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 ustawą z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 roku o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306) w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem każdego postępowania o przestępstwo skarbowe lub o wykroczenie skarbowe, a zatem również i takiego postępowania, które następnie zostało umorzono z uwagi na brak znamion czynu zabronionego – jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: Konstytucja).

adwokat dr ZBIGNIEW BARWINA
adwokat PIOTR BARWINA
adwokat dr MICHAŁ BIAŁKOWSKI
adwokat BARTOSZ SIEMAK

Barwina | Białkowski | Siemak Adwokaci

ul. Bogurodzicy 1/15 | 70-400 Szczecin
tel. + 48 91 431 09 86 | kancelaria@bbslegal.pl

www.barwina.eu



Jako przedmiot kontroli **wskazuję art. 70 § 6 pkt 1 o.p.** w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 roku o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306).

Wskazanemu przepisowi zarzucam naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady bezpieczeństwa prawnego (art. 2 Konstytucji), poprzez umożliwienie organom postępowania przygotowawczego osiągnięcia skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego poprzez wszczynanie postępowań w sprawach o przestępstwo lub o wykroczenie skarbowe, kończących się następnie postanowieniem o umorzeniu z uwagi na brak znamion czynu zabronionego, czym naruszana jest zasada równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji), bowiem negatywne konsekwencje wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub o wykroczenie skarbowe dotyczą tylko takich podatników, wobec których podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego nie potwierdziło się, a okoliczność taka nie jest cechą relewantną uzasadniającą różnicowanie sytuacji prawnej jednostek, a w konsekwencji naruszane jest prawo do własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji) poprzez pozbawienie podatnika środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego, które winno się przedawnić, a przedawnieniu nie uległo, co czyni instytucję przewidzianą w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. instrumentem konfiskaty mienia.

UZASADNIENIE

I. Przedstawienie stanu faktycznego

1. Prokuratura Okręgowa w S prowadziła śledztwo pod sygn. akt
w przedmiocie wyłudzenia podatku VAT (tzw. karuzela podatkowa) z udziałem m.in. M
E sp. z o.o., C s.r.o., O sp. z o.o., S sp.
j., 7 w okresie od stycznia 2009 r. do grudnia 2010 r.

Postanowieniem z dnia maja 2014 r. prokurator umorzył śledztwo we wskazanej sprawie z uwagi na brak znamion czynu zabronionego na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. Prokurator w szczególności ustalił, iż wszystkie udokumentowane fakturami VAT zdarzenia gospodarcze były realne, a nie fikcyjne.

W uzasadnieniu ww. postanowienia Prokurator wyraźnie wskazał, iż wszystkie transakcje udokumentowane fakturami VAT miały miejsce, co oznacza, iż w jego ocenie miejsce miała także i transakcja kwestionowana przez organ podatkowy.

W konsekwencji uznać należało, iż skarżąca wywiązała się ze swoich wszystkich obowiązków w sposób rzetelny, a prokurator nie znalazł podstaw do przedstawienia nikomu zarzutów w związku ze zobowiązaniem w podatku VAT za listopad 2010 r., co czyni skarżącą podatnikiem uczciwym.

Dowód: *postanowienie w przedmiocie umorzenia śledztwa z dnia maja 2014 r.;*

Jednocześnie przed Naczelnikiem Urzędu Skarbowego w S toczyło się postępowanie podatkowe w przedmiocie wymierzenia podatku VAT za listopad 2010 r. Przedmiotowe postępowanie zostało wszczęte dnia lutego 2012 r.

Decyzją z dnia marca 2017 r. Naczelnik urzędu Skarbowego w S określił skarżącą nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu w wysokości zł.

Dowód: *decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego w S z dnia marca 2017 r.,*

Skarżąca pismem z dnia kwietnia 2017 r. wniosła odwołanie od decyzji pierwszej instancji, jednakże decyzją Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w S z dnia września 2017 r. zaskarżona decyzja organu I instancji została utrzymana w mocy.

Dowód: *odwołanie skarżącej z dnia kwietnia 2017 r. od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w S z dnia marca 2017 r.,*

decyzja Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w S z dnia września 2017 r.,

W dalszej kolejności skarżąca wywiodła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S z dnia października 2017 r.

Pismem z dnia lutego 2018 r. skarżąca uzupełniła skargę.

Dowód: *skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S z dnia października 2017 r. na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w S z dnia września 2017 r.,
uzupełnienie skargi z dnia lutego 2018 r.;*

Wyrokiem z dnia lutego 2018 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w S w sprawie o sygn. akt oddalił skargę skarżącej

Dowód: *wyrok WSA w S z dnia lutego 2018 r., sygn. akt*



Skarżąca pismem z dnia kwietnia 2018 r. wywiodła skargę kasacyjną od wyroku Sądu I instancji. Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia marca 2022 r. w sprawie o sygn. akt oddalił skargę kasacyjną.

Dowód: skarga kasacyjna skarżącej z dnia kwietnia 2018 r. od wyroku WSA w S
z dnia lutego 2018 r., sygn. akt
wyrok NSA z dnia marca 2022 r., sygn. akt

W środkach odwoławczych konsekwentnie podnoszony był przez skarżącą zarzut błędnej wykładni przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p., polegającej na tym, iż wyprowadzono z niego normę prawną, zgodnie z którą zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje poprzez wszczęcie każdego postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania do czasu jego prawomocnego zakończenia, w sytuacji gdy do takiego zawieszenia nie powinno prowadzić takie postępowanie, które zostało umorzone w związku z brakiem znamion czynu zabronionego na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

Z uwagi na fakt, iż od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego nie przysługuje żaden zwyczajny środek zaskarżenia, stwierdzić należy, iż przedmiotowy **wyrok NSA z dnia marca 2022 r. w sprawie jest ostatecznym rozstrzygnięciem**, od którego wywiedziona może zostać skarga konstytucyjna, albowiem została wyczerpana droga prawna.

II. Uzasadnienie skargi konstytucyjnej

1. Zaskarżony przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowił podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie. Należy bowiem wskazać, iż w środkach odwoławczych konsekwentnie podnoszony był zarzut naruszenia art. 70 § 6 pkt 1 o.p., który polegać miał na tym, iż błędnie przyjęto, iż zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje poprzez każde wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, , jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania do czasu jego prawomocnego zakończenia, w sytuacji gdy do takiego zawieszenia nie powinno prowadzić takie postępowanie, które zostało umorzone w związku z brakiem znamion czynu zabronionego na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku powołał się na utrwaloną linię orzecniczą sądów administracyjnych, zgodnie z którą do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wystarczającym jest już wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawie, niezależnie od sposobu jego zakończenia. W tym zakresie podzielona została w pełni argumentacja przedstawiona w uzasadnieniu wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S z dnia lutego 2018 r.

Fakt badania przez Sądy administracyjne obu instancji naruszenia art. 70 § 6 pkt 1 o.p. pozostaje zatem bezsporny, bowiem wynika jednoznacznie z treści uzasadnień wyroków.

Nadmienić jedynie należy, iż w przypadku braku wszczęcia postępowania karnego skarbowego przez Prokuraturę Okręgową w S , zobowiązanie podatkowe skarżącej za listopad 2010 r. uległoby przedawnieniu wraz z końcem roku 2015 zgodnie z art. 70 § 1 o.p., tj. po upływie 5 lat od końca roku podatkowego, w którym upłynął termin uiszczenia zobowiązania podatkowego.

Analogiczna sytuacja nastąpiłaby w przypadku stwierdzenia, iż wszczęcie śledztwa w sprawie zakończonej wydaniem postanowienia o jego umorzeniu nie skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jako że jest sprzeczne z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikająca z art. 2 Konstytucji. Niezawieszony termin ubiegłby niechybnie wraz z dniem 31 grudnia 2015 r.

W tym stanie rzeczy ostateczne orzeczenie o prawach, wolnościach i obowiązkach skarżącej na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zostało wykazane.

2. Zdaniem skarżącej art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest niezgodny z art. 2 Konstytucji przez to, że narusza wywodzoną z zasady państwa prawa zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, w ten sposób, iż pozwala finansowym organom postępowania przygotowawczego na wszczynanie postępowania w sprawie o przestępstwo lub o wykroczenie skarbowe, które pomimo zakończenia ich w formie postanowienia o ich umorzeniu z uwagi na brak znamion czynu zabronionego wywołują skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wobec *de facto* i *de iure* uczciwego podatnika, w którego postępowaniu nie dopatrzone się wypełnienia znamion czynu zabronionego.

Akceptacja takiej wykładni ww. przepisu prowadzi do wniosku, iż wszczynanie postępowań przygotowawczych kończących się umorzeniem z uwagi na brak znamion czynu zabronionego w istocie pozbawia uczciwego podatnika możliwości skorzystania z instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Przed uzasadnieniem skargi należy poczynić kilka uwag ogólnych.

Po pierwsze w podobnej kwestii, również dotyczącej konstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wypowiadał się już Trybunał Konstytucyjny, wydając wyrok z dnia 17 lipca 2012 roku w sprawie P 30/11. Przedmiotem badania co do zgodności z konstytucyjnym wzorcem kontroli był nie sam przepis, ale norma prawna z niego wyprowadzona, która nie była normą tożsamą z normą przywołaną w niniejszym wniosku, stąd też brak jest przeszkód do rozpoznania skargi niniejszej.

Po drugie, norma będąca przedmiotem badania w sprawie P 30/11 została wyprowadzona z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 roku o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387) oraz wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 listopada 2007 roku w sprawie SK 16/05 (Dz. U. Nr 221, poz. 1650), zaś przedmiotem niniejszego wniosku jest norma prawna wywiedziona z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny oraz – Prawo celne (Dz. U. z 2013, poz. 1149) **Oznacza to, iż nie ma przeszkód, aby kwestionowany przepis ponownie przywołać jako podstawę skargi konstytucyjnej.**

Po trzecie, podkreślenia wymaga, iż orzekając w sprawie P 30/11 Trybunał Konstytucyjny zaakceptował wprawdzie stanowisko Ministra Finansów oraz Marszałka Sejmu, zgodnie z którym finansowe organy postępowania przygotowawczego nie wszczynają postępowań karnych skarbowych jedynie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia, równocześnie wskazał jednak, iż ***tego rodzaju obawy mogą rodzić wątpliwości co do zgodności art. 70 § 6 pkt 1 op z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa***. Zatem Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 17 lipca 2012 roku nie tylko nie wykluczył, lecz wręcz zasygnalizował istnienie ryzyka wyprowadzenia z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. innej (niepoddanej kontroli w sprawie P 30/11) wątpliwej konstytucyjnie normy prawnej.

3. Zgodnie 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 skutkuje tym, że po upływie określonego czasu nieuiszczone zobowiązanie podatkowe wygasa – zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 o.p. z mocy prawa łącznie z odsetkami za zwłokę, bez potrzeby podejmowania przez organ podatkowy jakichkolwiek innych czynności. 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 o.p. odnosi się do zobowiązań podatkowych, a zatem do sytuacji, w której wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane. Powinność świadczenia jest na tym etapie skonkretyzowana. Przedawnienie zobowiązania uregulowane w art. 70 o.p. dotyczy zarówno zobowiązań powstałych z mocy prawa, jak też ustalonych w drodze konstytucyjnej decyzji wymiarowej.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wielokrotnie wskazywano, że choć powołane przepisy dotyczą przedawnienia, to jednak nie można z ich treści wyprowadzać konstytucyjnego prawa do przedawnienia, czy choćby ekspektatywy takiego prawa. Przedawnienie nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym i nawet, gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone (wyrok z dnia 25 maja 2004 roku, SK 44/03, wyrok z dnia 19 czerwca 2012 roku, P 41/10; postanowienie z dnia 7 września 2009 roku, Ts 389/08). Analogiczne stanowisko zajął Sąd Najwyższy, który w postanowieniu z 2 lipca 2002 roku, II KK 143/02 wywiódł, że przedawnienie karalności nie jest objęte zakresem przedmiotowym art. 42 ust. 1 Konstytucji, zaś treść art. 43 i art. 44 Konstytucji nie pozwala przyjąć, że istnieje konstytucyjne prawo do przedawnienia czy chociażby ekspektatywa tego prawa.

W braku konstytucyjnej regulacji przedawnienia zobowiązań podatkowych, należy przyjąć, że wprowadzenie do systemu prawnego tej instytucji, jak również nadanie jej konkretnego kształtu, w tym określenie terminu przedawnienia, pozostaje tylko i wyłącznie w sferze uznania ustawodawcy zwykłego (wyrok z dnia 23 maja 2005 roku, SK 44/04). Swoboda ustawodawcy nie pozostaje jednak nieskrępowana, bowiem jak wskazał Trybunał w wyroku o sygn. P 41/10, „ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego. (...) Z art. 2 Konstytucji wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności”.

Ograniczenia swobody ustawodawcy doznaje zwłaszcza w przypadku przepisów, które mają dla podatnika charakter gwarancyjny. Tego rodzaju przepisami są z pewnością przepisy dotyczące biegu terminu przedawnienia, bowiem normują jego przerwanie lub zawieszenie, a także długość trwania samego terminu przedawnienia. Zbyt krótkie terminy przedawnienia musiałyby pozostawać

w sprzeczności z zasadami powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Z kolei terminy zbyt długie czyniłyby z przedawnienia zobowiązania podatkowego instytucję pozorną. Okoliczności, które ustawodawca powinien wziąć pod uwagę, ustalając termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, Trybunał po raz pierwszy wymienił w wyroku P 26/10. Wskazał tam, że należałoby uwzględnić realną możliwość egzekwowania przez organy podatkowe niezapłaconych należności, okresy zawieszenia, gdy przedawnienie nie biegnie, a ponadto inne okoliczności, związane choćby z prowadzeniem różnego rodzaju kontroli podatkowych, które nie powodują zawieszenia bądź przerwania biegu przedawnienia. Ustawodawca powinien wziąć pod uwagę również okoliczności faktyczne, towarzyszące egzekwowaniu należności podatkowych, jak chociażby zachowania podatników uchylających się od opodatkowania czy też ukrywających majątek przed egzekucją. Nie bez znaczenia dla określenia długości terminu przedawnienia pozostaje wreszcie faktyczna wydolność organów administracji podatkowej, chociaż słabość instytucjonalna państwa nie może stanowić samoistnej przesłanki usprawiedliwiającej nadmierne wydłużanie terminu przedawnienia.

Instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych. Pierwszą z nich jest konieczność zachowania równowagi budżetowej. Przedawnienie zobowiązań podatkowych działa bowiem dyscyplinująco na wierzyciela publicznego, zmuszając go do egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych. Drugą wartością konstytucyjną, która uzasadnia wprowadzenie instytucji przedawnienia do prawa podatkowego, jest stabilizacja stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. Nie ma zatem wątpliwości, że przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych.

W swym orzecznictwie Trybunał stwierdził nadto, 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 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 P 41/10, stabilizacja stosunków społecznych jest zaś wartością konstytucyjną zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

4. Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa ma swoje źródło w art. 2 Konstytucji. Opiera się ona, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, na „pewności prawa a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie ich 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” (wyrok z 14 czerwca 2000 roku, P 3/00). Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga ponadto,

by „nie stanowić norm prawnych, które nakazywałyby obciążenie obywateli bez jednoczesnego wprowadzenia zasad postępowania odpowiednio jasnych, umożliwiających dochodzenie przez obywateli swoich praw” (orzeczenie z 8 grudnia 1992 roku, K 3/92).

5. Zgodnie z kwestionowanym art. 70 § 6 pkt 1 o.p., skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z mocy prawa z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Poddając przedmiotowy przepis kontroli konstytucyjnej, należy na etapie jego interpretacji rozróżnić sposoby zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a następnie poddać analizie skutki jakie ze sobą niosą. Czym innym bowiem jest sytuacja, w której w następstwie przeprowadzonego postępowania przygotowawczego dojdzie do zebrania takiego materiału dowodowego, który finalnie pozwoli na wszczęcie postępowania sądowego i zakończenie go wyrokiem skazującym (względnie warunkowo umarzającym postępowanie), a czym innym sytuacja, w której postępowanie przygotowawcze zostanie zakończone wydaniem postanowienia w przedmiocie jego umorzenia np. z uwagi na brak znamion czynu zabronionego.

O ile w pierwszej z przedstawionej sytuacji stwierdzenie faktu popełnienia przestępstwa pozwala na przyjęcie, iż podatnik nie dochował spoczywających na nim obowiązków podatkowych, a co za tym idzie – działał w sposób bezprawny, o tyle tego samego nie sposób odnieść do podatnika uczciwego, w którego działaniu (czy też zaniechaniu) organ prowadzący postępowanie przygotowawcze nie dopatrył się znamion przestępstwa lub wykroczenia. Innymi słowy nie sposób uznać, ażeby zarówno jedną, jak i drugą kategorię podatników (a zatem zarówno działających bezprawnie, jak i uczciwych) traktować w sposób jednakowy, nie różnicując skutków wszczęcia wobec nich postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe wobec możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Akceptacja takiego stanu rzeczy nie tylko narusza art. 2 Konstytucji w kontekście relacji zaufania obywatela do państwa, ale jednocześnie daje obywatelowi (podatnikowi) do zrozumienia, iż to ustawodawca niejako prewencyjnie umożliwia organom pozbawienie podatnika ustawowego prawa do przedawnienia jego zobowiązań podatkowych, niezależnie od legalności jego działania. Co więcej – taki stan rzeczy bez wątpienia narusza zasadę równości obywateli wobec prawa, statuowaną w art. 32 ust. 1 Konstytucji z uwagi na wskazany już brak zróżnicowania skutków wszczętego postępowania, które finalnie mogłoby zostać zakończone w różnorodny sposób, prowadząc końcowo do niesłusznego w istocie pozbawienia podatnika jego własności.

Choć opisaną wyżej zależność coraz częściej dostrzegają sądy administracyjne w swoim orzecznictwie, to należy wspomnieć, iż nie jest to dominująca linia orzecznicza. Sądy bowiem z reguły uzależniają powstanie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia jedynie od samego wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe niezależnie od sposobu ich zakończenia, a zatem wedle linii niekonstytucyjnej. Wskazane niżej przykłady orzeczeń Sądów świadczą przede wszystkim o tym, że dostrzegają one problem we właściwej interpretacji przepisu art. 70 ust. 1 pkt 6 o.p., niemniej prezentowane przez nie stanowisko jak dotąd nie zostało szerzej przyjęte.

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie może być tak odczytywany, że stanowi on podstawę do zawieszenia biegu terminu przedawnienia podatkowego w związku z każdym wszczęciem postępowania karnoskarbowego, jeżeli odwołanie się do wszczęcia postępowania

karnoskarbowego, ze względu na okoliczności sprawy podatkowej, nastąpiło z przekroczeniem zasady zaufania do organów podatkowych, o której mowa w art. 121 Ordynacji podatkowej.

(Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 lipca 2020 r. sygn. ant I FSK 128/20)

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazywano także na skutki zakończenia postępowania przygotowawczego postanowieniem o umorzeniu dochodzenia. Jak słusznie podkreślono, wydanie tego rodzaju rozstrzygnięcia winno uchylać wszelkie skutki procesowe jakie ustawa wiąże z wszczęciem postępowania, a zatem również i te, które na gruncie prawa podatkowego odnoszą się do możliwości zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego.

Ustawa - Ordynacja podatkowa uzależnia zawieszenie biegu terminu przedawnienia od poinformowania podatnika o określonym zdarzeniu procesowym w sferze postępowania karnego (karnoskarbowego), związanym z niewykonaniem zobowiązania. Na skutek postanowienia o umorzeniu dochodzenia czynności podjęte w jego toku traktowane są jako niebyłe, innymi słowy rozstrzygnięcie takie uchyla wszelkie skutki procesowe podjęte przez organy w ramach tego postępowania. W takiej sytuacji nie sposób przyjąć, że pozbawiona mocy procesowej czynność wszczęcia dochodzenia może mieć wpływ na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 27/17)

Ordynacja podatkowa uzależnia zawieszenie biegu terminu przedawnienia od poinformowania podatnika o określonym zdarzeniu procesowym w sferze postępowania karnego (karnoskarbowego), związanego z niewykonaniem zobowiązania. Na skutek postanowienia o umorzeniu dochodzenia czynności podjęte w jego toku traktowane są jako niebyłe, innymi słowy rozstrzygnięcie takie uchyla wszelkie skutki procesowe podjęte przez organy w ramach tego postępowania. W takiej sytuacji nie sposób przyjąć, że pozbawiona mocy procesowej czynność wszczęcia dochodzenia może mieć wpływ na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

(wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 1489/15)

Należy przy tym zauważyć, iż pomimo braku konstytucyjnego prawa do przedawnienia, ustawodawca jest zobowiązany przewidywać realną możliwość wygaszania zobowiązań podatkowych wskutek upływu terminu. Wynika to z faktu, iż celem tej instytucji prawa podatkowego jest stabilizowanie stosunków społecznych, o czym dokładniej wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. w sprawie o sygn. akt SK 18/19:

Przedawnienie zobowiązania podatkowego, aby nie było instytucją pozorną, musi również realizować stawiane mu cele, tj. dawać podatnikowi poczucie pewności co do braku ciążących na nim zobowiązań podatkowych i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyiciela podatkowego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkujące utrzymywaniem stanu wymagalności tego zobowiązania przez czas bliżej nieokreślony, narusza poczucie bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności (art. 30 Konstytucji), na co zwrócił uwagę Trybunał w wyroku o sygn. P 41/10. Podatnik pozostaje bowiem „wiecznym dłużnikiem” państwa, narażonym na nieustanne kontrole podatkowe i niepewność co do ich wyników. Przedłużanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wyrazem braku zaufania państwa do podatnika i sposobu, w jaki wywiązuje się on z zobowiązań podatkowych.



Z powyżej przywołanego fragmentu wynika jednoznacznie, iż instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służyć ma przede wszystkim podatnikom uczciwym, czyli takim, którzy podatek zadeklarowali i wpłacili organowi podatkowemu. Potwierdza to tezę, iż wszczęcie takiego postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, które ostatecznie kończy się umorzeniem z uwagi na brak znamion czynu zabronionego nie może żadną miarą wpływać na bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych., albowiem pozbawia uczciwego podatnika możliwości przedawnienia spoczywających na nim zobowiązań podatkowych bez wyraźnego umocowania w jego rzeczywistym (legalnym) postępowaniu.

III. Wskazanie naruszonych konstytucyjnych wolności i praw

Na skutek wydania wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia marca 2022 r. w sprawie o sygn. akt , w wyniku zastosowania niekonstytucyjnego przepisu prawa doszło do naruszenia prawa własności skarżącej określonego w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Do naruszenia doszło w ten sposób, że skarżąca, w wyniku konfiskaty mienia, została pozbawiona własności środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym za listopad 2010 r. w sytuacji, gdy zobowiązanie to winno ulec przedawnieniu, choć nie uległo na skutek zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, do czego doszło poprzez wszczęcie postępowania przygotowawczego, zakończonego ostatecznie umorzeniem postępowania z uwagi na brak znamion czynu zabronionego.

Oznacza to, iż wynikające z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji prawo własności zostało naruszone przez przepis art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. w następujący sposób:

Skarżąca na podstawie ostatecznej decyzji organu podatkowego określającej jej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług została pozbawiona środków pieniężnych w kwocie

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, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

W niniejszej sprawie jednak nie doszło do popełnienia przestępstwa, zaś wszczęte postępowanie przygotowawcze zostało umorzone.

Ukształtowanie procedury zawieszenia postępowania, w myśl której każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego pomimo następczego stwierdzenia, iż brak było ku temu jakichkolwiek podstaw z uwagi na brak znamion czynu zabronionego sprzeciwia się celowi instytucji przedawnienia. Wobec założenia, iż instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego została pomyślana przez ustawodawcę jako taka, która służyć ma przede wszystkim podatnikowi uczciwemu (o czym świadczy zawieszenie biegu terminu przedawnienia wobec wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe), to skoro podejrzenie popełnienia przestępstwa nie znajduje potwierdzenia w sposobie zakończenia takiego postępowania (a zatem podatnik okazuje się uczciwy z uwagi na umorzenie postępowania wobec braku znamion czynu zabronionego), nie sposób uznać, aby dojść mogło do zawieszenia biegu terminu.

Takie pojmowanie (i zarazem stosowanie) przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. prowadzi do naruszenia wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Z przepisu tego wynika również konstytucyjna wartość stabilizacji społecznej, która stała się celem wprowadzenia do polskiego systemu prawa instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych. Konsekwencją stosowania niezgodnego z tym wzorcem konstytucyjnym przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stało się pozbawienie własności środków pieniężnych w drodze ich konfiskaty, co następnie prowadzi do naruszenia wyrażonego w art. 64 ust. 1 i 3 prawa własności. Choć skarżąca ma świadomość spoczywających na niej obowiązków podatkowych, to jednak nie mogą one być realizowane poprzez niesłuszne zawieszanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy podatnik zachowuje się w sposób uczciwy, co najwyżej wchodzi w spór z organem podatkowym co do treści swoich obowiązków. Z kolei u podstaw takiego sporu z reguły leżą wątpliwości organu podatkowego co do tego, czy podatnik w sposób należyty i zgodny z prawem wykonuje spoczywające na nim zobowiązania. Naturalną konsekwencją takiego stanu rzeczy jest wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Czynności podejmowane w jego toku zmierzają do ustalenia czy podatnik swoim zachowaniem wypełnił lub nie wypełnił znamion określonego czynu. W sytuacji, w której postępowanie to wykaże, iż podatnik popełnił przestępstwo lub wykroczenie skarbowe bez wątpliwości można mówić o tym, że postąpił w sposób bezprawny, uchybiając przy tym ciężącym na nim obowiązkiem podatkowym. W takiej sytuacji nie może budzić większych wątpliwości fakt wykorzystania instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, bowiem wątpliwości organu podatkowego potwierdzają się. Podatnik okazał się nieuczciwy, a zatem nie można czynić zarzutu co do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, który mógłby upłynąć przede wszystkim na skutek bezprawnego działania samego podatnika, co pozostawałoby w oczywistej sprzeczności z celem ustawowym takiej regulacji.

Zgoła odmiennie przedstawia się sytuacja, w której organ podatkowy co prawda posiada pewne wątpliwości co do sposobu postępowania podatnika (czy też wprost – co do jego uczciwości), niemniej nie znajdują one potwierdzenia w końcowym rezultacie wszczętego postępowania karnego (karnoskarbowego). W takiej sytuacji podatnik okazuje się uczciwy, a zatem przyjmując nawet, iż wątpliwości organu podatkowego co do sposobu postępowania podatnika były w momencie ich powzięcia uzasadnione, nie powinien on zostać pozbawionym prawa do skutecznego przedawnienia jego zobowiązania. Wówczas to podatnik (a nie organ podatkowy) ma poniekąd rację w zaistniałym sporze z uwagi na brak możliwości przypisania podatnikowi działania lub zaniechania o charakterze bezprawnym. Z tego względu podatnik winien móc skorzystać z instytucji przedawnienia jego zobowiązania, zaś czynności podejmowane w toku postępowania przygotowawczego winny zostać uznane za niebyłe (jak słusznie dostrzegają to w stanowisku mniejszościowym Sądy administracyjne).

Jednocześnie takie pojmowanie przepisu prowadzi bez wątplenia do naruszenia zasady równości, albowiem rzutuje ono na różnicowanie sytuacji prawnej obywateli w zależności od tego czy zaistniało podejrzenie popełnienia przez podatnika przestępstwa lub wykroczenia skarbowego (które ostatecznie nie znalazło potwierdzenia w końcowym wyniku postępowania) czy też nie było takiego podejrzenia. Takiej sytuacji nie sposób uznać za cechę istotną, która pozwalałaby na traktowanie jednostek w sposób odmienny.

W tym stanie rzeczy zobowiązanie podatkowe, a zatem obowiązek, o którym mowa w art. 84 Konstytucji winien ulec przedawnieniu, a skarżąca nie powinna zostać pozbawiona własności środków pieniężnych.



IV. Wykazanie dochowania terminu do wniesienia skargi konstytucyjnej

Zgodnie z art. 77 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem konstytucyjnym termin do wniesienia skargi konstytucyjnej wynosi 3 miesiące od dnia doręczenia skarżącej ostatecznego rozstrzygnięcia.

W sprawie niniejszej ostateczne rozstrzygnięcie stanowi wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia marca 2022 roku, wydany w sprawie o sygn. akt , co już zostało wykazane powyżej. Orzeczenie to doręczono pełnomocnikowi skarżącej dnia 1 czerwca 2022 r.

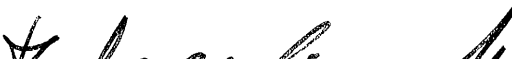
Dowód: *zwrotne potwierdzenie odbioru*

W tym stanie rzeczy należy stwierdzić, iż trzymiesięczny termin do złożenia niniejszej skargi rozpoczął swój bieg dnia 1 czerwca 2022 r. i został zachowany, albowiem skarga konstytucyjna złożona została jeszcze przed jego upływem.

Wobec powyższego zachowanie terminu do wywiedzenia skargi konstytucyjnej zostało uzasadnione.

Ponadto oświadczam, iż żaden nadzwyczajny środek zaskarżenia nie był przez skarżącą składany.

W związku z powyższym skarga jest zasadna i konieczna.


Bartosz Siemak, adwokat