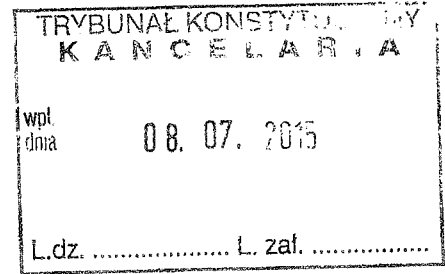




PG VIII TK 94/14

K 31/14



## TRYBUNAŁ KONSYTUCYJNY

W związku z wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie,  
że:

- 1) art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.) jest niezgodny z art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
  - 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, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP
- na podstawie art. 33 w związku z art. 27 pkt 5 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. Trybunałe Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) –

**przedstawiam następujące stanowisko:**

- 1) 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.

### UZASADNIENIE

Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik lub RPO) wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o stwierdzenie niezgodności:

- art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) [dalej : O.p.] z art. 2 Konstytucji ;
- art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.) [dalej: K.k.s.] z art. 2 i art. 45 Konstytucji.

W uzasadnieniu wniosku Rzecznik podniósł m.in., iż w piśmiennictwie wskazuje się, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. stał się *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 (vide – uzasadnienie wniosku RPO, str. 3)*. W praktyce, w sytuacji, gdy zachodzi niebezpieczeństwo przedawnienia zobowiązania podatkowego, organy postępowania przygotowawczego wszczynają postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, co skutkuje zawieszeniem biegu przedawnienia tegoż zobowiązania.

W ocenie RPO, przedmiotowa praktyka została zalegalizowana z chwilą wejścia w życie przepisu art. 114a K.k.s. Rzecznik podkreślił, że kwestia uznania, iż wystąpiła określona w tym przepisie przesłanka zawieszenia postępowania karnego skarbowego, została pozostawiona uznaniu organu prowadzącego to postępowanie. Przepis art. 114a K.k.s, od jego wejścia w życie, spotkał się zaś ze *zdecydowaną krytyką nauki prawa karnego*.

Rzecznik zwrócił uwagę, że w piśmiennictwie wskazywano, iż art. 114a K.k.s. stanowi wyjątek od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądów karnych, w związku z czym powinien mieć ściśle reglamentowany charakter. Tymczasem przepis ten nie ma takiego charakteru, *sankcjonuje* zaś praktykę organów ścigania polegającą na wszczynaniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w celu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W efekcie uniemożliwia przedawnienie 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 przedawnienie zobowiązania podatkowego w oparciu o konstrukcję z art. 70 O.p. Podnoszono też, że kwestionowany przepis chroni interesy fiskalne państwa, poprzez udaremnienie przedawnienia zobowiązań podatkowych ponad okres gwarantowanych ustawą lat 5. Skutek ten następuje zaś także wtedy, gdy postępowanie karne skarbowe umorzono z braku cech przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w zachowaniu sprawcy.

RPO podkreślił, że wpływające do niego skargi wskazują, iż jednolita i bezsporna praktyka stosowania art. 114a K.k.s. nadała mu znaczenie, które jest nie do pogodzenia ze wskazanymi w *petitum* wzorcami kontroli.

W ocenie Rzecznika, art. 114a K.k.s. narusza wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Przepis ten wykorzystywany jest bowiem przez Państwo w stosunku do jednostki w sposób instrumentalny, gdyż pozwala na dochodzenie

przedawnionych zobowiązań podatkowych, przez co instytucja przedawnienia z art. 44 § 2 K.k.s. zostaje pozbawiona *de lege lata* swojej rzeczywistej funkcji.

W tym kontekście Rzecznik wskazał, że skutek 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. W świetle przepisów O.p. dotyczących przedawnienia podatnik ma prawo oczekiwać, że upływ terminu przedawnienia spowoduje wygaśnięcie ewentualnych nieuregulowanych zobowiązań podatkowych. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia wydłuża zaś ten termin o okres zawieszenia, a tym samym istotnie zmienia sytuację prawną i faktyczną podatnika.

Zdaniem RPO, powstaje wówczas u podatnika stan niepewności, gdyż nie wie, czy jego zobowiązanie podatkowe wygasło. Jest to sprzeczne z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa, która wymaga, by podatnik nie tkwił w owym stanie niepewności przez czas bliżej nieokreślony. Rzecznik podkreślił, że *w sytuacji, gdy postępowanie karne, które było przyczyną zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszona, powstaje swoiste perpetuum mobile niekończących się postępowań: zarówno karnego, jak i administracyjnego* (uzasadnienie wniosku RPO, str. 7).

RPO stwierdził, że dokonana przez niego analiza praktyki działania organów postępowania przygotowawczego wskazuje na to, iż *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* (tamże).

RPO, uzasadniając zarzut naruszenia przez art. 114a K.k.s. wzorca z art. 45 ust. 1 Konstytucji, wskazał m.in., że przepis ten powoduje, iż *organ postępowania przygotowawczego (UKS)* jest zainteresowany wszczęciem postępowania nie z powodu podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego, ale przede wszystkim w celu uchronienia interesów Skarbu Państwa przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Zastosowanie art. 114a K.k.s. pozwala bowiem na przedłużenie terminu przedawnienia ściągania danin. *Rozciąganie ustawowych terminów dochodzenia roszczeń* narusza pewność obrotu prawnego, a także sprzyja opieszałości organów państwa.

W ocenie Rzecznika, istniejącej praktyce wszczynania postępowań karnych skarbowych *na wszelki wypadek*, w oderwaniu od elementarnego standardu uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa, 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* [uzasadnienie wniosku RPO, str. 9].

Rzecznik stwierdził ponadto, że jednostka nie posiada żadnego efektywnego środka ochrony swoich praw w sytuacji zastosowania art. 114a K.k.s., która rodzi dla niej oczywiście niekorzystne skutki prawne. Na postanowienie o zawieszeniu postępowania przygotowawczego przysługuje co prawda zażalenie do sądu, lecz, zdaniem Rzecznika, praktyka orzecznicza wskazuje, że kontrola sądowa w tym zakresie ma być *powierzchowna i niechroniąca jednostki przed nadużyciem prawa ze strony organu Państwa*.

RPO podkreślił, że w sytuacji, gdy w praktyce postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe są wszczynane w ostatnim roku przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego i ograniczają się do przedstawienia zarzutu popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, a następnie

do zawieszenia tegoż postępowania na podstawie art. 114a K.k.s. - kwestionowana regulacja prowadzi do naruszenia art. 45 ust. 1 Konstytucji, *gdyż trudno tu mówić o załatwieniu sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki*.

Według Rzecznika, naruszenia tego nie sanuje uprawnienie skorzystania do złożenia 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 zm.) [dalej: ustawa o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki].

Rzecznik podniósł ponadto, że mechanizm przedawnienia uregulowany w art. 70 O.p. dotyczy zobowiązań podatkowych, a zatem odnosi się 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. Postępowanie karne jest bowiem zawieszona, zaś podatnik zostaje poinformowany jedynie o tym, że przedawnienie zobowiązania podatkowego 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* (uzasadnienie wniosku RPO, str. 11).

RPO, powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, zwrócił uwagę, że ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następowało w rozsądnym terminie. W sytuacji, gdy instytucja przedawnienia 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, która to

stabilizacja jest wartością konstytucyjną zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

W ocenie RPO, przepis art. 114a K.k.s., pozwalający na zawieszenie postępowania karnego ze względu na postępowanie toczące się przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi, prowadzić ma do niemożności przedawnienia karalności deliktu karnego skarbowego, polegającego na uszczupleniu lub na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej na podstawie art. 44 § 2 K.k.s. oraz niemożności przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 O.p. Tym samym, art. 114a K.k.s. jest niezgodny z art. 45 Konstytucji.

Rzecznik wskazał ponadto, że decyzja o uznaniu osoby fizycznej za 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.

Osoba ta uzyskuje bowiem informację o treści stawianych jej 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 czynu zarzucanego podejrzanemu stwarza ponadto dla podejrzanego gwarancję, że postępowanie przeciwko niemu przebiegać będzie w wytyczonych w ten sposób granicach. Osoba mająca status podejrzanego uzyskuje z tego tytułu wiele uprawnień i gwarancji procesowych, wynikających z jej pozycji jako strony procesu karnego.

Tymczasem art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nakłada na podatnika *ciężar w postaci obowiązku trwania w niepewności co do terminu egzekucji jego zobowiązania, którego termin przedawnienia został zawieszony*, ale nie zapewnia mu żadnych gwarancji procesowych. Wprowadza bowiem rozwiązanie, które silnie ingeruje w dobra i interesy jednostki, która nie jest jeszcze stroną postępowania karnego, a zatem pozbawiona jest gwarancji procesowych przysługujących podejrzanemu.

Rzecznik zwrócił uwagę, że, zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 O.p., bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego jest zawieszony, gdy postępowanie przygotowawcze jest wciąż w fazie *in rem*. Jest to sprzeczne z głównym celem postępowania w tej fazie, którym jest wykrycie sprawcy czynu zabronionego. Prowadzenie postępowanie w sprawie (*in rem*) świadczy o tym, że sprawca ten nie został jeszcze wykryty. Tymczasem regulacja zawarta w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. traktuje daną jednostkę jak podejrzanego, gdyż przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia jej zobowiązań podatkowych.

RPO wskazał też, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., wiążąc negatywne skutki dla podatnika w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia jego zobowiązania podatkowego z chwilą wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, pozbawia podatnika gwarancji z tytułu powagi rzeczy osądzonej.

W postępowaniu przygotowawczym, określona w art. 17 § 1 pkt 7 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 ze zm.) [dalej: K.p.k.], negatywna przesłanka procesowa prowadzenia postępowania karnego aktualizuje się bowiem w razie prawomocnego zakończenia postępowania prowadzonego przeciwko osobie, tj. w fazie *in personam*, w której doszło do przedstawienia zarzutów.

*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 (uzasadnienie wniosku RPO, str. 14).*

Rzecznik podkreślił też, że w sytuacji, gdy postępowanie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe toczy się w sprawie, a nie przeciwko konkretnej osobie, to podatnikowi nie przysługuje legitymacja do wniesienia skargi o stwierdzenie przewlekłości postępowania przygotowawczego. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 i art. 3 pkt 1 ustawy o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki, legitymacja taka przysługuje



wyłącznie stronie postępowania. Ustawodawca wprowadził zatem rozwiązanie, którego istotą jest powiązanie rozpoczęcia (zawieszenia) biegu terminu przedawnienia skonkretyzowanego zobowiązania podatkowego z datą wszczęcia postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w sprawie, a nie przeciwko konkretnej osobie, pozbawiając równocześnie podatnika możliwości procesowego reagowania na przypadki przewlekłości postępowania karnego skarbowego.

Zdaniem Rzecznika, rozwiązanie takie jest *klasyczną pułapką* zastawioną na podatnika. Nie może on bowiem przeciwdziałać prowadzeniu postępowania przygotowawczego w sposób rażąco przewlekły, pomimo iż okoliczność ta ma bezpośredni wpływ na jego interesy prawne.

W ocenie RPO, 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, jest niezgodny z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. *Czyni bowiem zobiektywizowaną kategorię prawną w postaci terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego kategorią zrelatywizowaną, w całości pozostawioną w niekontrolowanej zewnętrznie dyspozycji organów administracji skarbowej (uzasadnienie wniosku RPO, str. 14).* Wprowadzone w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. rozwiązanie nie zapewnia jednostce bezpieczeństwa prawnego, ograniczając ją w jej dobrach prawnych i ingerując istotnie w jej interesy majątkowe, a jednocześnie nie przyznając stosownych gwarancji procesowych.

Jak już wskazano, wzorcami kontroli w niniejszej sprawie są art. 2 i art. 45 Konstytucji. Z *petitum* i uzasadnienia wniosku wynika przy tym, że, w odniesieniu do wzorca z art. 2 Konstytucji, RPO kwestionuje naruszenie przez kwestionowane przepisy wyrażonej w tym wzorcu zasady ochrony zaufania

obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, określanej także jako zasada lojalności państwa wobec adresata norm prawnych.

Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego. Jej istotę da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela.

Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wyraża się więc w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie zobowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny. Regulacje prawne powinny w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych.

Zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się zatem na wymaganiu 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 jej działania mogą pociągnąć za sobą. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm. Jednostka ma prawo oczekiwać od władzy, której zachowanie się ocenia, czytelności, przejrzystości, poszanowania

zasad systemowych gwarantujących ochronę przysługujących jej praw. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/08, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 157; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4; 28 lutego 2012 r., sygn. K 5/11, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 16; 5 grudnia 2013 r., sygn. K 27/13, OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 134).

Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa obejmuje także zakaz tworzenia prawa, które wprowadzałyby pozorne instytucje prawne (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43). Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02 (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97), *brak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji*.

Zgodnie z art. 45 ust. 1 Konstytucji, *każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, bezstronny i niezawisły sąd*.

Jest to jedno z podstawowych praw podmiotowych jednostki i jedna z fundamentalnych gwarancji praworządności w demokratycznym państwie prawa. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, prawo do sądu obejmuje: 1) prawo dostępu do sądu, tj. prawo uruchomienia procedury sądowej, 2) prawo do właściwej, odpowiednio ukształtowanej procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności – sprawiedliwego, rzetelnego postępowania sądowego, 3) prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia sprawy przez sąd w rozsądnym terminie, 4) prawo do

odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawy (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 czerwca 1998 r., sygn. K. 28/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 50; 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 108; 12 stycznia 2010 r., sygn. SK 2/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 1; 7 grudnia 2010 r., sygn. P 11/09, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 128; 25 stycznia 2011 r., sygn. P 8/08, OTK ZU nr 1/A/2011, poz. 2; 12 lipca 2011 r., sygn. K 26/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 54; 5 maja 2012 r., sygn. P 11/10, OTK ZU nr 5/A/2012, poz. 50; 30 września 2014 r., sygn. SK 22/13, OTK ZU nr 8/A/2014, poz. 96).

Istota sprawiedliwości (rzetelności) proceduralnej zawiera się w zapewnieniu stronom możliwości korzystania z praw i gwarancji procesowych oraz zagwarantowaniu rzetelnego i merytorycznego rozpatrzenia sprawy.

Tak rozumiana rzetelność proceduralna obejmuje w szczególności: prawo do wysłuchania; prawo do informowania; zapewnienie uczestnikowi postępowania przewidywalności jego przebiegu; prawo do ujawniania w sposób czytelny motywów rozstrzygnięcia, co ma zapobiegać jego dowolności i arbitralności; sprawne rozstrzygnięcie sprawy w rozsądnym terminie, umożliwienie wszechstronnego zbadania okoliczności sprawy przez sąd. Minimalne wymogi w zakresie rzetelnej procedury wyznacza z jednej strony nakaz podmiotowego, a nie przedmiotowego traktowania uczestników postępowania, z drugiej zaś – zakaz arbitralnego działania sądu. Zasada sprawiedliwości proceduralnej ma charakter uniwersalny, dotyczy wszystkich etapów i rodzajów postępowania (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2005 r., sygn. SK 27/03, OTK ZU nr 1/A/2005, poz. 8; 14 czerwca 2006 r., sygn. K 53/05, OTK ZU nr 6/A/2006, poz. 66; 30 maja 2007 r., sygn. SK 68/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 53; 26 lutego 2008 r., sygn. SK 89/06, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 7; 9 lutego 2010 r., sygn. SK 10/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 10; 12 lipca 2011 r., sygn. SK 49/08, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 55; 11 marca 2014 r., sygn. K 6/13, OTK ZU nr 3/A/2014, poz. 29).

Konstytucyjne prawo do sądu obejmuje prawo do sądowego wymiaru sprawiedliwości, tj. merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawach z zakresu praw jednostki, oraz prawo do sądowej kontroli aktów, które godzą w konstytucyjne prawa i wolności jednostki. W tym ostatnim przypadku sąd realizuje czynności z zakresu ochrony prawnej, chroniąc jednostkę przed arbitralnością działań podmiotu sprawującego władztwo publiczne (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2001 r., sygn. SK 10/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 52; 12 maja 2003 r., sygn. SK 38/02, OTK ZU nr 5/A/2003, poz. 38; 13 stycznia 2015 r., sygn. SK 34/12, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 1). Z perspektywy Konstytucji istotne jest, aby ostateczne i wiążące rozstrzygnięcie sprawy należało do sądu sprawującego wymiar sprawiedliwości. Wystarczy, by w kompetencji sądów była ostateczna weryfikacja rozstrzygnięcia organu niesądowego. *Nie budzi więc wątpliwości, że prawo do sądu jest zachowane na gruncie takich regulacji, które - dopuszczając możliwość uruchomienia postępowania przed sądem powszechnym lub sądem administracyjnym - zapewniają kontrolę sądową rozstrzygnięcia, decyzji czy innego aktu indywidualnego kształtującego sytuację prawną jednostki lub innego podmiotu podobnego* (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 maja 2011 r., sygn. P 38/08, OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 33). 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 (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06, *op. cit.*).

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. stanowi:

§ 6. *Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:*

1) *wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli*

*podejrzanie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.*

W cytowanym brzmieniu przepis 70 § 6 pkt 1 O.p. obowiązuje od dnia 15 października 2013 r. Zostało mu ono nadane ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa, ustawy - Kodeks karny skarbowy oraz ustawy - Prawo celne (Dz. U. z 2013 r., poz. 1149) [dalej: ustawa zmieniająca].

W niniejszej sprawie zwrócić należy uwagę na proces kształtowania się rozwiązania wprowadzającego jako przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wszczęcie postępowania karnego skarbowego.

Zauważyć należy, że w pierwotnym brzmieniu art. 70 O.p., obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r., wśród przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, określonych w § 2 tegoż przepisu, nie przewidywano wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe dotyczące niewykonania tegoż zobowiązania.

Ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.) dodano do O.p. art. 70 § 6 pkt 1, który miał następującą treść: *Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.* Art. 70 § 1 pkt 6 o.p. w tym brzmieniu wszedł w życie 1 stycznia 2003 r. i obowiązywał do dnia 31 sierpnia 2005 r.

Wprowadzenie rozwiązania zawartego w kwestionowanym przepisie uzasadniano tym, że *[w]szczęcie procesu cywilnego przerywa bieg przedawnienia roszczenia (art. 123 k.c.). Postępowanie dotyczące należności celnych powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia (art. 230 § 5 i 6 Kodeksu celnego). Analogicznie do tych niekwestionowanych rozwiązań, proponuje się więc zamiast dotychczasowego przerwania biegu terminu przedawnienia przez wszczęcie*

*postępowania egzekucyjnego (zobowiązania będące przedmiotem egzekucji nigdy nie ulegną przedawnieniu), wprowadzenie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na okres prowadzenia postępowania podatkowego oraz postępowania przed sądem administracyjnym, a także postępowania karnego i karnego-skarbowego (uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 414, Sejm IV kadencji).*

Wprowadzenie do systemu prawnego wskazanej regulacji motywowane było zatem, z jednej strony, potrzebą ujednoczenia zasad zawieszenia biegu terminu przedawnienia w różnych procedurach, a z drugiej strony - potrzebą wprowadzenia instrumentu zapobiegającego przedawnieniu zobowiązania w stosunku do podatnika, który popełnił przestępstwo lub przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe. Na potrzeby procesu legislacyjnego została wówczas sporządzona opinia z 8 maja 2002 r. do projektu ustawy autorstwa L. Etela, który stwierdził: *proponuje się wprowadzenie bardzo niekorzystnego dla podatników rozwiązania, zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania (...) karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo karne skarbowe lub wykroczenie skarbowe (...). Zawieszenie biegu terminu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania, może skutkować tym, że wszelkie skutki opieszałości w prowadzeniu postępowania podatkowego zostaną przerzucone na podatnika* (str. 9-10 opinii) [przyt. za uzasadnieniem wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, *op. cit.*].

Ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nadano brzmienie:

*Art. 70 (...)*

*§ 6. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem:*

*1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.*

Wprowadzoną zmianę uzasadniano koniecznością uściślenia momentu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, gdyż skutek taki *powinno powodować nie każde postępowanie karne skarbowe, ale tylko to postępowanie, które wiąże się z niewykonaniem zobowiązania, którego to dotyczy zagadnienie przedawnienia* (uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, druk nr 3417, Sejm IV kadencji).

Podkreślić należy, że zmiana ta miała charakter jedynie uściślający i doprecyzowujący art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Nie wiązała się zaś ze stwierdzeniem, iż brzmienie kwestionowanego przepisu było niekonstytucyjne z uwagi na jego nieokreśloność.

W wyniku kolejnej zmiany, wprowadzonej ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306), która weszła w życie z dniem 9 listopada 2010 r., art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej otrzymał brzmienie:

*Art. 70 (...)*

*§ 6. Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:*

*1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.*

Zmianę brzmienia zdania wstępnego w art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, poprzez wprowadzenie *instytucji, którą można określić jako spoczywanie biegu przedawnienia (stanowiąc, że bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się)*, uzasadniano koniecznością usunięcia wątpliwości dotyczących określenia



momentu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy zdarzenia skutkujące zawieszeniem zaistniały w okresie od dnia terminu zapłaty podatku do 31 grudnia danego roku kalendarzowego – co skutkowało miało niejednorodną praktyką organów podatkowych w stosowaniu tego przepisu, a które to wątpliwości nie były jeszcze przedmiotem rozstrzygnięć sądowych (*vide* – uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, druk nr 3106, Sejm VI kadencji).

Nadanie ustawą zmieniającą przepisowi art. 70 § 6 pkt 1 O.p. aktualnie obowiązującego brzmienia był następstwem wyroku z dnia 12 lipca 2012 r., sygn. P 30/11 (OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81), w którym Trybunał Konstytucyjny orzekł, że *art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650), 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 terminu wskazanego w art. 70 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.*

Wyrok ten dotyczył co prawda przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w brzmieniu nieobowiązującym w dacie wydania tegoż wyroku, lecz w uzasadnieniu tego orzeczenia Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że *art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w obecnie obowiązującym brzmieniu również zawiera normę uznaną w tym wyroku za niekonstytucyjną. W związku z tym skutkiem niniejszego wyroku jest konieczność nowelizacji tego przepisu w sposób gwarantujący, że podatnik z chwilą upływu 5-*

*letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostanie poinformowany, że przedawnienie nie nastąpi z uwagi na zawieszenie jego biegu.*

Zgodnie z przepisem art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w aktualnie obowiązującym brzmieniu, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje nie z chwilą wszczęcia jakiegokolwiek postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, lecz z chwilą wszczęcia takiego postępowania, którego przedmiotem jest podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wiążących się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie stanowi wszczęcie postępowania karnego. Trudno bowiem byłoby wskazać przestępstwo pozostające w tak bliskim związku funkcjonalnym z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, że fakt popełnienia tego przestępstwa uzasadniałby zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego [*vide* - 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 nr 1/2011, str. 17].

W orzecznictwie NSA prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym dla skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. wystarczające jest wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w sprawie (*in rem*), a nie przeciwko osobie (*ad personam*). Początkową datę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. wyznacza wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Datą wszczęcia tego postępowania jest data wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia, o którym mowa w art. 303 lub art. 325a § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 K.k.s., które to postanowienie określa ponadto zakres postępowania

przygotowawczego (*vide* - wyroki NSA z dnia: 15 kwietnia 2014 r., sygn. I FSK 619/13, LEX nr 1480689; 21 sierpnia 2014 r., sygn. I FSK 958/13, LEX nr 1569262; 8 października 2014 r., sygn. I FSK 1599/13, LEX nr 1587417; 23 października 2014 r., sygn. I FSK 1546/14, LEX nr 1590688; 30 października 2014 r., sygn. I FSK 1505/13, LEX nr 1590680; 6 listopada 2014 r., sygn. I GSK 297/13, LEX nr 1590880; 5 grudnia 2014 r., sygn. I FSK 1824, LEX nr 1598148 oraz wyroki WSA: w Krakowie – z dnia 4 kwietnia 2014 r., sygn. I SA/Kr 209/14, LEX nr 1525045; w Poznaniu – z dnia 15 kwietnia 2014 r., sygn. III SA/Po 78/14, LEX nr 1465777; w Bydgoszczy – z dnia 10 czerwca 2014 r., sygn. I SA/Bd 466/14, LEX nr 1497347; w Krakowie – z dnia 17 lutego 2015 r., sygn. I SA/Kr 1732/14, LEX nr 1664999).

Przepis art. 114a K.k.s. stanowi:

*Art. 114a. 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.*

Przepis ten został wprowadzony przez art. 6 ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 127, poz. 858) i wszedł w życie z dniem 30 lipca 2010 r.

Ocena konstytucyjności kwestionowanych we wniosku Rzecznika regulacji wymaga odniesienia się do instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem zawieszenia terminu jego biegu, a także przedawnienia karalności przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz ich wzajemnych relacji.

Na wstępie zauważyć trzeba, że w ustawodawstwie podatkowym (art. 59 O.p.) przewidziano dwojakiemu rodzaju mechanizmy powodujące ustanie

prawnopodatkowej więzi (wygaśnięcia stosunku prawnopodatkowego) między podatnikiem i wierzycielem podatkowym.

Po pierwsze, może to nastąpić poprzez dobrowolną zapłatę podatku przez podatnika lub wystąpienie innych zdarzeń przewidzianych w ustawach podatkowych, które prowadzą do wywiązania się podatnika z obowiązku podatkowego i zaspokojenia wierzyciela podatkowego. Po drugie, zobowiązanie podatkowe może także wygasnąć w wyniku zaistnienia innych zdarzeń przewidzianych przez ustawodawcę, do których zalicza się m.in. przedawnienie zobowiązania podatkowego.

Przewidziane w art. 59 O.p. sposoby wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w piśmiennictwie dzieli się tym samym na efektywne i nieefektywne.

Pierwsze z nich prowadzą do zaspokojenia fiskusa poprzez spełnienie zobowiązania przez zobowiązanego. Sposoby nieefektywne prowadzą zaś do wygaśnięcia zobowiązania, bez konieczności wykonania świadczenia przez podatnika.

Do nieefektywnych sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego należą: zaniechanie poboru podatku przez Ministra Finansów, umorzenie zaległości podatkowej i przedawnienie.

Pozostałe sposoby wygasania zobowiązań podatkowych mają charakter efektywny, z zastrzeżeniem jednak, że w przypadku pobrania podatku przez płatnika i inkasenta zobowiązanie podatkowe wygasa w wyniku spełnienia świadczenia przez podatnika, z tym że fiskus może nie zostać zaspokojony, gdy pobrane kwoty nie zostaną przekazane na jego rzecz. Zobowiązanie podatkowe przestaje obciążać podatnika z chwilą pobrania podatku przez płatnika i inkasenta (*vide* - L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 2013 r., komentarz do art. 59, LEX/el).

Najbardziej podstawowym, efektywnym, a tym samym najbardziej pożądanym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest niewątpliwie dobrowolna zapłata podatku przez podatnika (art. 59 § 1 pkt 1 O.p.).

Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek przedawnienia (art. 59 § 1 pkt 8 O.p.) ma - jak już wskazano - charakter nieefektywny, gdyż nie zaspokaja roszczeń finansowych wierzyciela podatkowego. Można je potraktować jako nadzwyczajny sposób ustania stosunku prawnopodatkowego między podatnikiem a wierzycielem podatkowym (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.* i przytoczone w jego uzasadnieniu piśmiennictwo).

Przedawnienie to zdarzenie wywołujące konkretne skutki materialnoprawne w wyniku upływu czasu. Istotą przedawnienia zobowiązań podatkowych, uregulowanego art. 70 O.p., jest wygaśnięcie – z mocy prawa – zobowiązania podatkowego po upływie określonego czasu, chociaż nie zostało ono uregulowane. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego powoduje, iż stosunek zobowiązaniowy pomiędzy dłużnikiem a wierzycielem podatkowym przestaje istnieć. Wraz z upływem terminu przedawnienia stosunek prawny zobowiązania podatkowego wygasa bez względu na to, czy dłużnik się na nie powoła (*vide* – B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski i J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2007*, Wrocław 2007 r., str. 370).

Przedawnienie zobowiązania podatkowego jest instytucją prawa materialnego powodującą skutki procesowe, określone w art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, gdy postępowanie podatkowe z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu tegoż postępowania.

W przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego wierzyciel, chociaż niezaspokojony, nie ma już podstaw do egzekwowania zobowiązania

podatkowego. Dobrowolne zaś spełnienie przedawnionego zobowiązania przez podatnika prowadzi do powstania nadpłaty, która podlega zwrotowi.

Przedawnienie zobowiązania podatkowego dotyczy nie tylko należności głównej, lecz wszelkich roszczeń pieniężnych wierzyciela podatkowego, a więc także tych, które powstały jako odsetki za zwłokę.

Określony w art. 70 O.p. mechanizm przedawnienia zobowiązań podatkowych ma zastosowanie zarówno w przypadku zobowiązań powstających na skutek zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania z mocy prawa (art. 21 § 1 pkt 1 O.p.), jak i zobowiązań ustalonych w drodze tzw. decyzji ustalającej (wymiarowej), której doręczenie powoduje powstanie zobowiązania podatkowego i która ma charakter konstytutywny (art. 21 § 1 pkt 2 O.p.) [*vide* – wyrok NSA z dnia 6 listopada 2014 r., sygn. I GSK 297/13, LEX nr 1590880).

Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej). Decyzja taka określa realną wysokość już istniejącego zobowiązania podatkowego i ma charakter deklaratoryjny. W takim przypadku zatem stosuje się reguły dotyczące przedawnienia zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa.

Podkreślić należy, że o charakterze danego zobowiązania podatkowego, tj. czy powstaje ono z mocy prawa, czy też z chwilą doręczenia decyzji podatkowej ustalającej, decydują przepisy prawa materialnego dotyczące poszczególnych podatków.

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 zatem

skonkretyzowana i zaktualizowana (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2010 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*).

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. Termin ten ma charakter materialnoprawny. Nie może być więc odroczony przez organ podatkowy (art. 48 O.p.) ani przedłużony przez Ministra Finansów (art. 50 O.p.). Nie znajduje również do niego zastosowania instytucja przywrócenia terminu (*vide* - L. Etel, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 2013 r., Lex/el, komentarz do art. 70). Przewidziany w tym przepisie termin przedawnienia dotyczy wszystkich zobowiązań podatkowych.

Termin początkowy i końcowy przedawnienia zobowiązania podatkowego wyznacza zatem termin płatności podatku, którego dotyczy to zobowiązanie – z zastrzeżeniem instytucji zawieszenia i przerwania biegu przedawnienia, które wpływają na końcowy termin przedawnienia (B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski i J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2007*, Wrocław 2007 r., str. 371).

Jak już wskazano, termin przedawnienia zobowiązania podatkowego zaczyna biec od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, a kończy się z upływem 5 lat od tej daty.

Termin płatności podatku, czyli jego wymagalność, jest terminem, w którym dłużnik podatkowy powinien spełnić świadczenie podatkowe, a wierzyciel podatkowy ma prawo żądania podatku wynikającego z treści stosunku zobowiązaniowego (*vide* - B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski i J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2014*, Wrocław 2014 r., str. 398).

W wyniku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego termin ten nie biegnie. W konsekwencji następuje wydłużenie pięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym

mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, o okres, w którym bieg tegoż terminu był zawieszony. W sytuacji, gdy okoliczność powodująca zawieszenie wystąpiła przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, bieg tegoż terminu się nie rozpoczyna.

Zgodnie z art. 70 § 7 O.p., bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, w określonych w tym przepisie przypadkach.

W myśl art. 70 § 7 pkt 1 O.p., bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, *od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.*

Podstawowy okres przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego został określony w art. 44 § 1 K.k.s., który stanowi:

*Art. 44. § 1. Karalność przestępstwa skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynęło lat:*

- 1) 5 - gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat;*
- 2) 10 - gdy czyn stanowi przestępstwo skarbowe zagrożone karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata.*

Zgodnie zaś z art. 44 § 2 K.k.s., *karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności.*

W przepisie tym ustawodawca uzależnił karalność przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, od terminu przedawnienia tych należności ustalanego na podstawie przepisów prawa podatkowego.



W rozwiązaniu przyjętym w art. 44 § 2 K.k.s., łączącym instytucje przedawnienia występujące w różnych gałęziach prawa, przejawia się subsydiarny charakter prawa karnego skarbowego i jego funkcja ochronna, która ustaje wówczas, gdy w świetle prawa podatkowego nie ma już zobowiązania podatkowego podlegającego ochronie i egzekucji (*vide* – L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2014 r., str. 191).

Początek biegu terminu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej został określony w art. 44 § 3 K.k.s., który stanowi:

*Art. 44. § 3. W wypadkach przewidzianych w § 1 lub § 2 bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej rozpoczyna się z końcem roku, w którym upłynął termin płatności tej należności. Jeżeli sprawca przestępstwa skarbowego dopuścił się uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności celnej, bieg jego przedawnienia rozpoczyna się z dniem, w którym powstał dług celny; jeżeli nie jest możliwe określenie dnia powstania długu celnego, bieg przedawnienia przestępstwa skarbowego rozpoczyna się z dniem najwcześniejszym, w którym istnienie długu celnego zostało ustalone.*

Przepisy art. 44 § 2 i 3 K.k.s. odsyłają do regulacji określających przedawnienie zobowiązań podatkowych oraz należności celnych zawartych odpowiednio w O.p. i ustawie z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz. U. z 2013 r., poz. 727 ze zm.) [dalej: Prawo celne].

Przepis art. 44 § 5 K.k.s. przewiduje, że *jeżeli w okresie przewidzianym w § 1 lub § 2 wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 1 ustaje z upływem 5 lat, a przestępstwa skarbowego określonego w § 1 pkt 2 - z upływem 10 lat od zakończenia tego okresu.*

Przepis art. 44 § 5 K.k.s. zawiera sformułowanie *wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy*, co jest równoznaczne z określeniem *wszczęto postępowanie przeciwko osobie* (*vide* – wyrok SN z dnia 3 grudnia 2013 r., sygn. V K.K. 145/13, LEX nr 1427291). Wszczęcie postępowania *in personam* w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe następuje z chwilą wydania postanowienia o przedstawienie osobie zarzutów. Dla wydania tego postanowienia konieczna jest jego promulgacja, tj. dopełnienie kolejnych czynności procesowych określonych w art. 313 § 1 K.p.k. Aby zatem postanowienie o przedstawieniu zarzutów zostało uznane za wydane, czyli prawnie skuteczne, niezbędne jest kumulatywne spełnienie trzech warunków: sporządzenie postanowienia, jego niezwłoczne ogłoszenie i przesłuchanie podejrzanego. Owa promulgacja, czyli niezwłoczne ogłoszenie postanowienia o przedstawieniu zarzutów i przesłuchanie podejrzanego, nie ma znaczenia procesowego jedynie w razie braku faktycznych możliwości dopełnienia tych czynności (ukrywanie się podejrzanego lub jego nieobecność w kraju) [*vide* - wyroki Sądu Najwyższego z dnia: 7 listopada 2006 r., sygn. IV KK 150/06, LEX nr 295347; 2 czerwca 2010 r., V KK 376/09, LEX nr 590304; 24 kwietnia 2013 r., V KK 453/12, LEX nr 1341289; 24 czerwca 2013 r., sygn. V KK 453/12, LEX nr 1341289; 5 marca 2014 r., sygn. IV KK 341/13, LEX nr 1444341].

W art. 44 § 7 K.k.s. została uregulowana instytucja tzw. spoczywania biegu przedawnienia. Zgodnie z tym przepisem, *przedawnienie nie biegnie, jeżeli przepis ustawy nie pozwala na wszczęcie lub dalsze prowadzenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe*.

Zauważyć należy, że, w przypadku określonym w cytowanym przepisie, wstrzymanie biegu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego następuje niezależnie od tego, w jakiej fazie znajduje się prowadzone postępowanie karne skarbowe (*in rem* czy *in personam*).

W przypadku wykroczeń skarbowych okres przedawnienia został określony w przepisach art. 51 § 1 i 2 K.k.s., które stanowią:

*Art. 51. § 1. Karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok. Przepisy art. 44 § 2-4 i 6-7 stosuje się odpowiednio.*

*§ 2. Jeżeli w okresie przewidzianym w § 1 wszczęto postępowanie przeciwko sprawcy, karalność popełnionego przez niego wykroczenia skarbowego ustaje z upływem 2 lat od zakończenia tego okresu.*

Do określenia przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego mają zatem zastosowanie takie zasady, jak w przypadku przedawnienia przestępstwa skarbowego. W szczególności, w świetle cytowanej regulacji, karalność wykroczenia skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej *ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności* (art. 51 § 1 w zw. z art. 44 § 2 K.k.s.).

Przystępując do oceny konstytucyjności przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w zaskarżonym przez Rzecznika zakresie, zauważyć należy, że kwestionowane rozwiązanie istotnie prowadzi do sytuacji, w której wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w sprawie, a nie przeciwko osobie, powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia tegoż przestępstwa lub wykroczenia, a tym samym wpływa na wydłużenie okresu przedawnienia karalności tegoż przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego (jak zasadnie podniósł RPO).

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., wprowadzając zawieszenie biegu terminu przedawnienia w razie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, modyfikuje pięcioletni termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, określony w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Prowadzi to do wydłużenia terminu, w którym nastąpi ostateczne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego przez przedawnienie, o okres od wszczęcia do prawomocnego - w dowolnej instancji - zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe bądź wykroczenie skarbowe.

Jak już zaś wcześniej wskazano, RPO niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej upatruje w tym, że przepis ten prowadzi do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, gdy postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, polegające na narażeniu na uszczuplenie bądź uszczupleniu należności publicznoprawnej będącej przedmiotem tegoż zobowiązania, znajduje się jeszcze w fazie *in rem*, to jest w sytuacji, gdy jednostka nie jest jeszcze stroną tego postępowania, a tym samym pozbawiona jest gwarancji procesowych przysługujących podejrzanemu.

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w kwestionowanym przez RPO zakresie, prowadziłby do naruszenia konstytucyjnej zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, gdyby w regulacji tej założeniem ustawodawcy – i to założeniem normatywnym, a nie wynikającym z sytuacji faktycznej – było wykreowanie możliwości dowolnego stosowania przez organy podatkowe instytucji zawieszenia postępowania na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Zarzut niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w zaskarżonym zakresie, z wymienioną konstytucyjną zasadą mógłby być uznany za uzasadniony także wtedy, gdyby – w świetle obowiązujących regulacji prawnych – decyzja o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe zależała od dowolnego, arbitralnego uznania organów postępowania przygotowawczego i była niezależna od istniejących w konkretnej sprawie okoliczności faktycznych i prawnych – gdyby zatem istniała pełna dowolność wszczynania postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe bądź wykroczenia skarbowe przez uprawnione organy, które decyzje w tym przedmiocie podejmowałyby tylko w celu uniknięcia przedawnienia zobowiązań podatkowych.

W tym kontekście należy odnieść się do regulacji prawnych dotyczących wszczynania postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

Na wstępie zauważyć należy, że postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe prowadzone jest zasadniczo na podstawie przepisów K.k.s. Prawo karne skarbowe jest, co prawda, szczególną dziedziną prawa karnego, ale pod rządem K.k.s. jest to już dziedzina w pełni autonomiczna, która nie tylko ma wyłączność na statuowanie czynów skarbowych, ale w której odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe (wykroczenia skarbowe) opiera się na odrębnie ujętych, choć podobnych jak w prawie karnym powszechnym, ale nie tych samych, zasadach. K.k.s. dał pełny wyraz autonomiczności prawa karnego skarbowego i formalnie rozgraniczył w prawie karnym pojęcie *przestępstwa skarbowego* i *wykroczenia skarbowego* od pojęcia *przestępstwa* i *wykroczenia* (*vide* – uchwała Sądu Najwyższego z dnia 4 kwietnia 2005 r., sygn. I KZP 7/05, OSNKW 2005/5/44).

Zgodnie z art. 113 § 1 K.k.s., w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy K.p.k.

Odpowiednie stosowanie przepisów K.p.k. oznacza, że postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe toczy się na podstawie przepisów procedury karnej, z uwzględnieniem zmian wynikających z przepisów K.k.s. Należy przy tym odnotować, że w trybie przepisów K.k.s. postępowanie może być prowadzone wyłącznie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. W trybie przepisów K.p.k. może być natomiast prowadzone postępowanie zarówno w sprawach o przestępstwa, jak i przestępstwa skarbowe (wykroczenia skarbowe).

Podnieść należy, że, w świetle obowiązujących regulacji prawnych, organy uprawnione do prowadzenia postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe nie mają swobody, a tym bardziej dowolności, w podejmowaniu decyzji o wszczęciu takiego postępowania.

Zgodnie bowiem z art. 303 K.p.k. (mającym odpowiednie zastosowanie do spraw o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe na podstawie art. 113

§ 1 K.k.s.), **postanowienie o wszczęciu postępowania przygotowawczego wydaje się tylko wtedy, gdy istnieje uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.**

Prowadzenie konkretnego postępowania przygotowawczego (śledztwa lub dochodzenia) jest zatem dopuszczalne tylko wtedy, gdy istnieje *uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa (przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego)*, tj. tzw. *faktyczna podstawa wszczęcia tegoż postępowania* (*vide* – J. Bratoszewski, L. Gardocki, Z. Gostyński, S. Przyjemski, R. Stefański, S. Zabłocki, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, tom 2, Warszawa 2004 r., str. 316). Jest to faktyczna podstawa ścigania, w rozumieniu zasady legalizmu wyrażonej w art. 10 K.p.k., zgodnie z którą organ powołany do ścigania przestępstw (przestępstw skarbowych, wykroczeń skarbowych) jest obowiązany do wszczęcia postępowania przygotowawczego o czyn ścigany z urzędu. Dodać przy tym należy, że przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe są czynami ściganymi wyłącznie z urzędu.

Bezczynność organu procesowego przy istnieniu uzasadnionego podejrzenia, że popełniono przestępstwo, jest niedopuszczalna i może skutkować odpowiedzialnością dyscyplinarną, a w skrajnych przypadkach nawet odpowiedzialnością karną (*vide* - J. Grajewski, S. Steinborn, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, 2015 r., komentarz do art. 303, LEX/el).

Do wszczęcia postępowania przygotowawczego wymagane jest więc posiadanie przez uprawniony organ danych, w oparciu o które w zasadny sposób można podejrzewać, że miało miejsce przestępstwo (przestępstwo skarbowe, wykroczenie skarbowe), a więc zawinione zachowanie człowieka. Nie jest wymagane przekonanie o zaistnieniu przestępstwa, nie wystarcza też jednak "przypuszczenie", że zostało ono popełnione. Podejrzenie to zatem taki stan subiektywny, ukształtowany na podstawie posiadanych (obiektywnych) danych, który wywołuje wystąpienie prawdopodobieństwa zaistnienia określonego faktu. W oparciu o te dane powinno dać się opisać dany czyn oraz podać jego

kwalifikację prawną. Nie wymaga się tu natomiast wskazania osoby, wobec której kieruje się owo podejrzenie, gdyż postępowanie może być wszczęte "w sprawie" (*in rem*), a dopiero potem przeciwko osobie, czyli *in (ad) personam* (art. 313 K.p.k.), o której nie musi się wiedzieć w momencie wszczynania dochodzenia lub śledztwa "w sprawie". Podejrzenie popełnienia przestępstwa (przestępstwa skarbowego, wykroczenia skarbowego) musi więc być obiektywnie uzasadnione. Ma odnosić się do zaistnienia czynu oraz do tego, że wyczerpuje on znamiona przestępstwa (przestępstwa skarbowego, wykroczenia skarbowego) [*vide* – T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego, Komentarz*, tom I, Warszawa 2014 r., str. 1037].

Muszą istnieć dowody wskazujące, czyli uprawdopodobniające jego popełnienie. Chodzi o znaczny stopień prawdopodobieństwa. Uprawdopodobnienie faktu popełnienia przestępstwa (przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego) jest zatem obiektywne (*vide* – M. Siewierski, J. Tylman, M. Olszewski, *Postępowanie karne w zarysie*, Warszawa 1971 r., str. 185).

Nie jest dopuszczalne wszczęcie postępowania przygotowawczego, gdy brak jest uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, tj. gdy oczywistym jest, iż czynu nie popełniono lub brak jest danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia albo wskazujących na zrealizowanie znamion przestępstwa skarbowego, wykroczenia skarbowego [art. 303 w zw. z art. 17 § 1 pkt 1 i 2 K.p.k. w zw. z art. 113 § 1 K.k.s.].

Do wszczęcia postępowania przygotowawczego – oprócz podstawy faktycznej – niezbędna jest ponadto tzw. prawna dopuszczalność tego postępowania. Prawdopodobieństwo popełnienia przestępstwa skarbowego i wykroczenia skarbowego musi zatem obejmować sam czyn, ustawowe znamiona tego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia, społeczną szkodliwość czynu oraz to, że nie jest uchylona karalność czynu.

W postępowaniu przygotowawczym, wszczętym w sprawie, następuje utrwalenie dowodów świadczących o popełnieniu przestępstwa oraz podejmowane są czynności zmierzające do wykrycia sprawcy.

W postanowieniu o wszczęciu postępowania przygotowawczego określa się czyn będący przedmiotem tegoż postępowania oraz jego kwalifikację prawną. Postanowienie o wszczęciu postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe określa zakres przedmiotowy tegoż postępowania. Konkretyzuje bowiem w sposób opisowy czyn zabroniony (elementy znamion przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego) oraz czas i miejsce jego popełnienia, a nadto zawiera kwalifikację prawną tego czynu.

W przypadku postanowienia o wszczęciu dochodzenia, nie wymaga ono sporządzenia uzasadnienia (art. 325e § 1 K.p.k. w zw. z art. 113 § 1 K.k.s.).

Nie oznacza to jednak, że uzasadnienia takie nie mogą być sporządzane. Wymieniony przepis nie oznacza bowiem całkowitego zwolnienia od sporządzania uzasadnienia, lecz stwarza tylko organowi postępowania przygotowawczego taką możliwość, z której nie musi on skorzystać.

W dochodzeniu, niezależnie od tego, czy jest ono prowadzone w sprawie o przestępstwo skarbowe, czy też w sprawie o wykroczenie skarbowe, postanowienie o jego wszczęciu, wydane przez właściwy finansowy lub niefinansowy organ postępowania przygotowawczego, nie wymaga zatwierdzenia (art. 325e § 2 zdanie pierwsze K.p.k. w zw. z art. 113 § 1 K.k.s.).

Należy jednak zwrócić uwagę, że postępowania przygotowawcze, prowadzone zarówno przez finansowe jak i niefinansowe organy postępowania przygotowawczego, podlegają nadzorowi procesowemu.

W sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe nadzór nad finansowymi organami postępowania przygotowawczego, prowadzącymi postępowania w tychże sprawach w formie dochodzenia, sprawują organy nadrzędne nad finansowymi organami postępowania przygotowawczego, którym



w tym zakresie przysługują uprawnienia prokuratora (z tym że z tytułu sprawowanego nadzoru organ nadrzędny nie może przejąć sprawy do swego prowadzenia) [art. 122 § 1 pkt 2 K.k.s.].

Prokurator sprawuje zaś nadzór nad postępowaniami o przestępstwa skarbowe prowadzonymi przez niefinansowe organy postępowania przygotowawczego oraz prowadzonymi przez finansowe organy postępowania przygotowawczego w formie śledztwa (art. 326 § 1 w zw. z art. 113 § 1 K.k.s.). Prokurator sprawuje także nadzór nad dochodzeniami prowadzonymi przez finansowe organy postępowania przygotowawczego, gdy zachodzą okoliczności określone w art. 79 § 1 K.p.k. (tzw. obrona niezbędna), w przypadku przewidzianym w art. 122 § 2 zdanie drugie K.k.s., a także gdy decyduje o objęciu danej sprawy nadzorem ze względu na wagę lub zawłość sprawy (art. 151c § 2 K.k.s.).

Dodać należy, że, wydając postanowienie o wszczęciu śledztwa, finansowy organ postępowania przygotowawczego obowiązany jest niezwłocznie przesłać jego odpis prokuratorowi (art. 151b § 1 K.k.s.).

Nadzór nad postępowaniem przygotowawczym jest oddziaływaniem na organy je prowadzące, polegającym m.in. na korygowaniu i usuwaniu nieprawidłowości w działaniu tych organów (*vide* – J. Bratoszewski, L. Gardocki, Z. Goszczyński, S. Przyjemski, R. Stefański, S. Zabłocki, *op. cit.*, str. 457).

W ramach sprawowanego nadzoru uprawniony organ może zmieniać i uchylać postanowienia wydane przez prowadzącego postępowanie także w postępowaniu karnym skarbowym (art. 326 § 3 pkt 4 K.p.k. w zw. z art. 113 § 1 K.k.s.).

Wydaje się, że nie ma przeszkód, aby w ramach nadzoru nad organami prowadzącymi postępowanie przygotowawcze organ sprawujący nadzór mógł uchylić postanowienie o wszczęciu postępowania przygotowawczego.

W świetle powyżej przedstawionych regulacji, dotyczących postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe,

niedopuszczalne jest więc bezpodstawne wszczynanie takich postępowań, wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W tym kontekście podnieść należy, że organy uprawnione do prowadzenia postępowania przygotowawczego związane są zasadą legalizmu, wyrażoną w art. 7 Konstytucji, zgodnie z którym organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

Zgodnie z tą zasadą, niedopuszczalne jest założenie, że organy uprawnione do prowadzenia postępowania przygotowawczego będą dopuszczały się działań niezgodnych z przepisami prawa, wszczynając bezzasadnie postępowania karne skarbowe – w celu zapobieżenia przedawnieniu zobowiązania podatkowego poprzez zawieszenie biegu jego terminu.

Zauważyć ponadto należy, że postępowanie w sprawach o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jest przy tym odrębne od postępowania podatkowego prowadzonego w sprawie ustalenia istnienia obowiązku uiszczenia należności publicznoprawnej. Celem postępowania podatkowego jest wymiar należności podatkowych, zaś celem postępowania karnego i karnego skarbowego jest odpowiednio ustalenie, czy doszło do popełnienia przestępstwa bądź przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, winy sprawcy oraz pociągnięcie go do odpowiedzialności karnej.

Odpowiedzialność za przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oparta jest na zupełnie innych zasadach niż odpowiedzialność podatkowa (R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004 r., str. 454, J. Małecki, *Z problematyki sankcji w prawie podatkowym ze szczególnym uwzględnieniem podatku VAT*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, Toruń 1998, powołane za P. Pietrasz, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, Oficyna a Wolters Kluwer business, 2007 r., str. 240, 241). W postępowaniu karnym skarbowym

konieczne jest przede wszystkim udowodnienie winy sprawcy, która jest niezbędną przesłanką poniesienia odpowiedzialności.

Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe prowadzone jest przez organy postępowania przygotowawczego (finansowe i niefinansowe), a nie przez organy podatkowe.

W świetle istniejących regulacji prawnych, organy podatkowe nie podejmują decyzji w przedmiocie wszczęcia postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Należy w tym miejscu zwrócić uwagę, że organami uprawnionymi do prowadzenia postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych są wymienione w art. 133 § 1 K.k.s. finansowe organy postępowania przygotowawczego, tj.:

- 1) urząd celny - w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w art. 63-75c, art. 85-96 § 1, art. 106h i art. 107-111 § 1 oraz w sprawach ujawnionych w zakresie swojego działania przez urzędy celne z art. 106e, art. 106f i art. 106k, a także w sprawach w zakresie swojego działania z art. 54, art. 56, art. 57 § 1, art. 60, art. 61, art. 76, art. 80, art. 83 oraz art. 84 § 1;
- 2) urząd skarbowy - w sprawach o pozostałe przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe;
- 3) inspektor kontroli skarbowej - w sprawach ujawnionych w zakresie działania kontroli skarbowej.

Postępowania te mogą także prowadzić niefinansowe organy postępowania przygotowawczego wskazane w art. 134 § 1 K.k.s., tj.:

- 1) Straż Graniczna - w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w art. 63-71, art. 85-96 § 1, art. 106e i 106f oraz art. 106h, ujawnione w zakresie swego działania przez Straż Graniczną;
- 2) Policja - w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe ujawnione w zakresie swego działania przez Policję;

- 3) Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego - w sprawach o przestępstwa skarbowe ujawnione w zakresie swego działania przez ten organ;
- 4) Żandarmeria Wojskowa - w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe popełnione przez osoby określone w art. 53 § 36, w zakresie podlegającym właściwości sądów wojskowych;
- 5) Centralne Biuro Antykorupcyjne - w sprawach o przestępstwa skarbowe ujawnione w zakresie swojej właściwości.

Postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe są zatem wszczynane i prowadzone przez finansowe jak i niefinansowe organy postępowania przygotowawczego. Nie w każdej sytuacji osoba kierująca organem podatkowym jest więc równocześnie osobą kierującą organem postępowania przygotowawczego prowadzącym postępowania karne skarbowe.

Wskazać w tym miejscu należy, że ewentualne bezpodstawne wszczynanie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe bez istnienia ku temu jakichkolwiek podstaw faktycznych i prawnych, wyłącznie w celu zapobieżenia przedawnieniu zobowiązania podatkowego, w następstwie nieuzasadnionej opieszałości organów skarbowych, może powodować odpowiedzialność dyscyplinarną, a w skrajnych sytuacjach nawet odpowiedzialność karną osób podejmujących tego typu działania.

W kontekście zarzutu pozbawienia, przez kwestionowaną regulację, podatnika gwarancji procesowych pozwalających na kwestionowanie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zauważyć trzeba, że, zgodnie z przyjętą w O.p. konstrukcją, zawieszenie biegu tego terminu w przypadku przewidzianym w art. 70 § 6 pkt 1 O.p., podobnie jak przedawnienie zobowiązania podatkowego, następuje z mocy prawa. Nie jest w związku z tym wydawany w postępowaniu podatkowym akt indywidualnego stosowania prawa, dotyczący zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,

który mógłby być przedmiotem zaskarżenia przez podatnika jako stronę postępowania podatkowego.

Niezależnie od tego zauważyć trzeba, że podatnikowi przysługuje jednak prawo do żądania kontroli prawidłowości zastosowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym.

Do właściwości organów prowadzących postępowanie podatkowe jak i sądów administracyjnych zasadniczo nie należy ocena prawidłowości i poprawności prowadzenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, w tym także w zakresie wszczęcia takiego postępowania czy też prawidłowości kwalifikacji prawnej przyjętej w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (*vide* – wyroki WSA: w Bydgoszczy – z dnia 9 listopada 2010 r., sygn. I SA/Bd 819/10, LEX nr 747135 i w Szczecinie – z dnia 29 stycznia 2011 r., sygn. I SA/Sz 837/10, LEX nr 736267).

Podkreślić jednak trzeba, że zarówno organy podatkowe w postępowaniu podatkowym, jak i sądy administracyjne w postępowaniu sądownoadministracyjnym obowiązane są badać, czy będące przedmiotem zaskarżonego orzeczenia zobowiązanie podatkowe nie uległo przedawnieniu.

**Przedawnienie, jako instytucja prawa materialnego skutkująca wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, powinna być bowiem uwzględniana z urzędu przez organy podatkowe na każdym etapie postępowania** [*vide* – wyroki WSA: w Krakowie – z dnia 14 lipca 2010 r., sygn. I SA/Kr 960/10, LEX nr 673333 i z dnia 17 lutego 2015 r., sygn. I SA/Kr 1732/14, LEX nr 1664999; w Łodzi – z dnia 30 stycznia 2014 r., sygn. III SA/Łd 923/13, LEX nr 1498447; w Szczecinie – z dnia 19 marca 2014 r., sygn. I SA/Sz 1032/13, LEX nr 1450105 oraz wyrok NSA z dnia 10 lipca 2014 r., sygn. I GSK 508/13, LEX nr 1517914, a także B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski i J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2014, op. cit.*, str. 413].

Z tych względów zarówno w toku postępowania podatkowego, jak i sądownoadministracyjnego musi być dokonywana ocena, czy w okolicznościach

konkretnej sprawy nie wystąpiły określone w przepisach prawa podatkowego przesłanki powodujące zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Tym samym, w przypadku, gdy w określonej sprawie miał zastosowanie przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., konieczna jest kontrola i rozstrzygnięcie, czy doszło do skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie tegoż przepisu (*vide* – wyrok NSA z dnia 7 maja 2014 r., sygn. II FSP 3113/13, LEX nr 1475142).

Jak należy zatem ponownie podkreślić, podatnik, zaskarżając decyzję podatkową, może domagać się kontroli jej prawidłowości także w zakresie dotyczącym zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p.

Dodać należy, że w przypadku przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia określonej w tymże przepisie ocenie podlega, kiedy zostało wszczęte postępowanie przygotowawcze oraz czy w postanowieniu o wszczęciu śledztwa (dochodzenia) wskazano, iż podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego bądź wykroczenia skarbowego wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, co do którego wszczęcie to zawiesza bieg terminu przedawnienia.

Jak wskazał NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 6 listopada 2014 r., sygn. I GSK 297/13 (LEX nr 1590880), *uznanie zaistnienia zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego powinno w sposób pewny wynikać ze zgromadzonego materiału dowodowego. Nie jest to okoliczność, co do której można snuć domysły. Przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jednoznacznie bowiem stanowi, że zawieszenie biegu przedawnienia zachodzi w sytuacji wszczęcia postępowania w sprawie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Z materiału dowodowego musi zatem wynikać ewidentny związek pomiędzy wszczętym postępowaniem a niewykonanym obowiązkiem* (podkreślenie własne).

Trzeba więc wyraźnie zwrócić uwagę na konieczność istnienia – w świetle art. 70 § 6 pkt 1 O.p. – związku pomiędzy przedmiotem postępowania, wszczętego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a zobowiązaniem podatkowym, którego termin ma ulec zawieszeniu w związku z tymże postępowaniem.

Zobowiązanie podatkowe to wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, terminie i miejscu, określonych w przepisach prawa podatkowego (art. 5 O.p.).

Obowiązek podatkowy jest to wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach (art. 4 O.p.). Jest to zatem stosunek prawnopodatkowy powstający na skutek zdarzeń, z którymi prawo wiąże powinność zapłaty należności podatkowej.

Podatek jest świadczeniem publicznoprawnym, o zakresie którego decyduje ustawa podatkowa. Treścią stosunku prawnopodatkowego jest świadczenie podatku, tj. kwoty pieniężnej w wysokości określonej przepisami prawa publicznego. Podatek jest świadczeniem bezzwrotnym, przymusowym, nieodpłatnym, ogólnym, pobieranym przez związek publicznoprawny.

W świetle wskazanej definicji zobowiązania podatkowego, wszczęte postępowanie, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 O.p., powinno dotyczyć penalizowanego zachowania związanego z niewykonaniem określonego zobowiązania podatkowego przez konkretnego podatnika (*vide* - wyrok NSA z dnia 6 listopada 2014 r., sygn. I GSK 297/13, *op. cit.*).

W rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie stanowi bowiem podstawy zawieszenia biegu terminu przedawnienia niewykonanego zobowiązania podatkowego wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, *których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego*

zobowiązania podatkowego i nie odnosi się do strony podmiotowej tego zobowiązania, tj. konkretnego podatnika (wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2010 r., sygn. III SA/Wa 1303/09, Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych; podobnie NSA w wyrokach z dnia: 30 listopada 2012 r., sygn. I FSK 1303/12, Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych i 6 listopada 2014 r., sygn. I GSK 297/13, *op. cit.*).

Skutek zawieszający bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może wywoływać zatem jedynie wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie jego popełnienia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego przez **konkretnego podatnika**.

Na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. zdarzeniem skutkującym zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego określonego podatnika nie może być wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w stosunku do jego kontrahentów (*vide* - wyrok NSA z dnia 30 listopada 2012 r., sygn. I FSK 1303/12, *op. cit.*). Zdarzeniem takim nie jest także wszczęcie postępowania karnego skarbowego dotyczącego innych zobowiązań podatkowych danego podatnika.

Podnieść też należy, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. dotyczy wszczęcia postępowania w sprawie wyłącznie o takie przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, do którego znamion należy uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie podatku (*vide* - wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2014 r., sygn. I FSK 772/13, LEX nr 1480720).

Co do zarzutu dotyczącego nałożenia na podatnika, przez przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w kwestionowanym w niniejszej sprawie zakresie, *obowiązku trwania w niepewności co terminu egzekucji ciążącego na nim zobowiązania*, podkreślić trzeba, że, zgodnie z treścią art. 70 § 6 pkt 1 O.p., warunkiem nierozpoczęcia bądź zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest zawiadomienie podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie



o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe – także, gdy postępowanie znajduje się w fazie *in rem*.

Zauważyć przy tym należy, że ustawą zmieniającą, oprócz nadania aktualnego brzmienia art. 70 § 6 pkt 1 O.p., wprowadzono także inne zmiany w przepisach tej ustawy oraz w K.k.s. i Prawie celnym.

W O.p. dodano art. 70c w brzmieniu:

*Art. 70c. Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.*

W K.k.s. wprowadzono zmiany polegające m.in. na:

- dodaniu w art. 134 po § 1 przepisu § 1a, zgodnie z którym organy, o których mowa w § 1, informują o wszczęciu i prawomocnym zakończeniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe właściwe organy podatkowe lub celne, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego lub powstaniem długu celnego;

- nadaniu art. 134 § 5 nowego brzmienia, zgodnie z którym przepisy § 1, 1a, 2 i 4 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy organ określony w § 1 pkt 1-3 jest właściwy do prowadzenia postępowania przygotowawczego w sprawie o czyn zabroniony jako przestępstwo lub wykroczenie określone w przepisach karnych innej ustawy, który wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego;

- nadaniu nowego brzmienia art. 134a poprzez nałożenie obowiązku, o którym mowa w art. 134 § 1a, również w przypadku postępowań

przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe prowadzonych przez prokuratora.

W Prawie celnym odpowiednie zmiany dotyczące obowiązku powiadomienia o nierozpoczęciu lub zawieszenia biegu zobowiązania podatkowego wprowadzono w art. 65 ust. 10 pkt 1.

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym, na tle istniejącego stanu prawnego, przyjmuje się, że dla skutecznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w sytuacji przewidzianej w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. konieczne jest powiadomienie podatnika: o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie ich popełnienia wiązało się z niewykonaniem tego zobowiązania; o związku tego postępowania z niewykonaniem zobowiązania podatkowego; skutku dla postępowania podatkowego w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia oraz dacie, z jaką ten skutek nastąpił. Powiadomienie podatnika powinno przy tym nastąpić przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskazanego w art. 70 § 1 O.p. (*vide* - wyroki NSA z dnia: 12 marca 2014 r., sygn. I GSK 614/12, LEX nr 1487729; 15 kwietnia 2014 r., sygn. I FSK 619/13, LEX nr 1480689 i 23 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 2025/13, LEX nr 1656010). W treści powiadomienia organ powinien ponadto wskazać kwalifikację prawną czynu, w związku z podejrzeniem popełnienia którego zostało wszczęte postępowanie karne skarbowe, oraz określić, jakiego zobowiązania i w jakim okresie dotyczy to postępowanie (*vide* - wyrok WSA w Łodzi z dnia 30 stycznia 2014 r., sygn. III SA/Łd 923/13, *op. cit.*).

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym podatnik musi być zatem poinformowany, że nie następuje przedawnienie zobowiązania podatkowego (z którego świadomie się nie wywiązał), gdyż bieg terminu przedawnienia tegoż zobowiązania został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Istniejące

regulacje prawne gwarantują także uzyskanie przez takiego podatnika informacji o ustaniu przyczyny zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i o rozpoczęciu lub dalszym biegu tegoż terminu po upływie okresu jego zawieszenia.

Reasumując, w świetle istniejących regulacji prawnych, podjęcie decyzji o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie zależy od dowolnego uznania organu postępowania przygotowawczego. W szczególności niedopuszczalne jest wszczęcie takiego postępowania bez istnienia ku temu podstaw faktycznych i prawnych.

Dla zawieszenia biegu zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. muszą być spełnione łącznie następujące warunki:

- wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe następuje tylko wtedy, gdy podejrzenie jego popełnienia wiązało się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego (w istocie zatem chodzi wyłącznie o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe polegające na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej);

- wszczęcie postępowania przygotowawczego dotyczy konkretnego podatnika i określonego zobowiązania podatkowego, z którego podatnik ten się nie wywiązał;

- podatnik musi być powiadomiony o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia niewykonanego przez niego zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie w tej sprawie postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, zanim zobowiązanie to się przedawni.

Zaistnienie określonej w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podlega z urzędu kontroli zarówno w toku postępowania przed organami podatkowymi, jak i w postępowaniu przed sądami administracyjnymi. W postępowaniach tych podatnik może zaś podnieść zarzut braku takiej przesłanki.

W związku z tym uznać należy, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., w kwestionowanym w niniejszej sprawie zakresie, nie prowadzi do sytuacji, w której termin przedawnienia zobowiązania podatkowego jest nieokreślony, zaś zobowiązanie to nie przedawnia się w rozsądnym terminie. Nie kreuje bowiem rozwiązania, w którym organy państwa mają możliwość dowolnego, arbitralnego decydowania o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a tym samym o terminie przedawnienia tegoż zobowiązania – pozbawiając podatnika możliwości ochrony jego praw i czyniąc przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną.

Przyjęte w kwestionowanym przepisie rozwiązanie ma przy tym charakter racjonalny i spójny z rozwiązaniami przyjętymi w prawie karnym skarbowym, pozwalając organom podatkowym na skuteczne egzekwowanie od dłużników podatkowych zaległych podatków, także po zakończeniu postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Podkreślić ponadto trzeba, że podatnik niewywiązujący się z konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków musi liczyć się z działaniami organów podatkowych, zmierzającymi do wyegzekwowania realizacji tegoż obowiązku. Tym bardziej, jeśli istnieje podejrzenie, że naruszenie tego obowiązku wiąże się z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Kwestia ta zostanie szerzej omówiona w dalszej części niniejszego stanowiska.

Przystępując do oceny konstytucyjności art. 114a K.k.s. zauważyć trzeba, że przepis ten przewiduje szczególną przesłankę zawieszenia postępowania w sprawach o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w postaci istotnych trudności w jego prowadzeniu ze względu na toczące się postępowanie przed organami podatkowymi, organami kontroli skarbowej i organami celnymi (w dalszej części niniejszego stanowiska są one ogólnie określane jako organy

podatkowe, zaś prowadzone przed nimi postępowanie – jako postępowanie podatkowe) oraz postępowanie sądownoadministracyjne.

Przepis art. 114a K.k.s. stwarza możliwość zawieszenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w przypadkach, w których w związku z określonym zdarzeniem faktycznym nie zapadła jeszcze ostateczna decyzja ustalająca lub określająca zobowiązanie podatkowe albo nie zostało wydane przez sąd administracyjny rozstrzygnięcie w przedmiocie kontroli takiej decyzji. Zawarte w art. 114a K.k.s. unormowanie dotyczy w istocie układu relacji między dwoma rodzajami postępowań prowadzonych równolegle w związku z zaistnieniem tego samego zdarzenia faktycznego wywołującego skutki w sferze prawa karnego skarbowego oraz prawa podatkowego, tj. z jednej strony postępowaniem karnym skarbowym, zaś z drugiej – postępowaniem podatkowym i związanym z nim postępowaniem sądownoadministracyjnym (*vide* – L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2014 r., str. 540).

Na tym tle wskazać należy, że w odniesieniu do prawa karnego skarbowego stosowanie przepisów szeroko rozumianego materialnego prawa podatkowego, obejmującego prawo podatkowe w ścisłym jego znaczeniu (O.p., ustawy podatkowe), a także prawo celne, dewizowe, regulacje dotyczące gier hazardowych [dalej określane ogólnie jako prawo podatkowe] jest związane z subsydiarnością i blankietowością regulacji zawartych w K.k.s.

Specyfika prawa karnego skarbowego przejawia się bowiem w tym, że, ze swej istoty, ma ono charakter wtórny wobec uregulowań szeroko rozumianego prawa podatkowego.

Normy zawarte w przepisach części szczególnej K.k.s. (Dział II, Część szczególna) zapewniają ochronę karną skarbową obowiązkom podatkowym oraz rozliczeniom z tytułu dotacji i subwencji (rozdział 6 K.k.s., art. 54 - 84 K.k.s.), obowiązkom celnym i zasadom obrotu z zagranicą towarami i usługami (rozdział 7 K.k.s., art. 85 - 96), obrotowi dewizowemu (rozdział 8 K.k.s., art. 97 - 106),

organizacji gier hazardowych (rozdział 9 K.k.s., art. 107 - 111 K.k.s.). W K.k.s. przyjęto przy tym rozwiązanie, zgodnie z którym określenia użyte w przepisach części szczególnej zasadniczo mają znaczenie nadane im w poszczególnych ustawach, należących do szeroko rozumianego prawa podatkowego (art. 53 § 30, 30b, 30c, 30d, 31, 31a, 32, 33, 34, 35, 35a).

Typy czynów zabronionych, opisane w K.k.s., oparte są zatem na normach o charakterze blankietowym. Wypełnieniem tych norm są poszczególne regulacje zawarte w przepisach prawa podatkowego (*vide* - G. Łabuda, P. Kardas, T. Razowski, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Kraków 2009 r., str. 16). Stwierdzenie w postępowaniu karnym skarbowym bezprawności zachowania sprawcy wymaga więc ustalenia, czy było ono zgodne, czy też nie, ze stosownymi normami prawa podatkowego.

Należy zwrócić w tym miejscu uwagę, że wprowadzenie art. 114a K.k.s. uzasadniano m.in. tym, że *w niektórych sprawach konieczne jest zawieszenie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, w przypadku braku ostatecznych decyzji podatkowych bądź rozstrzygnięć sądów administracyjnych w postępowaniach podatkowych. (...) Obecnie postępowanie podatkowe, co do zasady, nie stanowi podstawy zawieszenia dochodzenia. Jednakże, w szczególnie uzasadnionych sytuacjach, w szczególności z uwagi na wysoką kwotę uszczuplenia podatkowego czy też skomplikowany charakter ujawnionych naruszeń podatkowych, dopuszczana jest możliwość zawieszenia postępowania. Chcąc wyeliminować wątpliwość, czy brak decyzji podatkowej może być uznany za długotrwałą przeszkodę uniemożliwiającą prowadzenie postępowania karnego w rozumieniu art. 22 § 1 Kodeksu postępowania karnego, proponuje się (...) wprowadzić przepisy, które w sposób wyraźny będą zezwalały, w wyjątkowych sytuacjach, na zawieszenie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe* (uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw, druk nr 1852, Sejm VI kadencji).

W rozwiązaniu przyjętym w art. 114a K.k.s. ustawodawca zakłada zatem *sui generis* pierwszeństwo postępowania podatkowego oraz sądownoadministracyjnego względem postępowania karnego skarbowego w przypadku tożsamości stanu faktycznego będącego przedmiotem tych postępowań (*vide* – L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz, op. cit.*, str. 542).

W związku z tym, na tle niniejszej sprawy, wskazane jest odniesienie się do art. 114a K.k.s w kontekście zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądów karnych oraz charakteru zależności istniejącej między rozstrzygnięciami organów skarbowych w postępowaniu podatkowym i dotyczącymi ich orzeczeniami sądów administracyjnych a postępowaniem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

Zasada samodzielności jurysdykcyjnej wynika z art. 8 § 1 K.p.k., zgodnie z którym sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu. Można ją wyrazić w postaci dyrektywy przewidującej, że sąd karny samodzielnie kształtuje podstawę faktyczną i prawną każdego rozstrzygnięcia (P. Hofmański, *Samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego*, Katowice 1988 r., str. 18 i nast.).

Zasada ta nie ma jednak charakteru bezwzględnego. Wyłom od tej zasady stanowi art. 8 § 2 K.p.k., zgodnie z którym dla sądu karnego *prawomocne rozstrzygnięcia sądu kształtujące prawo lub stosunek prawny są jednak wiążące*.

W piśmiennictwie wskazuje się, że przewidziane w art. 8 § 2 K.p.k. ograniczenie samodzielności jurysdykcyjnej dotyczy jedynie sądowych orzeczeń kształtujących prawo lub stosunek prawny. Z literalnego brzmienia art. 8 § 2 K.p.k. w sposób oczywisty wynika bowiem, że przewidziane w tym przepisie ograniczenie samodzielności jurysdykcyjnej nie dotyczy decyzji administracyjnych, niezależnie od ich deklaratoryjnego lub konstytutywnego charakteru, co nie oznacza, aby można było pomijać takie decyzje. Źródłem mocy wiążącej są tu normy innego niż karne prawa materialnego lub niekiedy

procesowego (*vide* - T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2014 r., tom I, str. 85; P. Hofmański, *Samodzielność jurysdykcyjna...., op. cit.*, str. 193). Podobne stanowisko wyraził Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 1 grudnia 1998 r., sygn. IV KKN 492/97 (OSNKW z 1999 r., nr 1 -2, poz. 5), w którego uzasadnieniu stwierdzono, iż odstępstwa od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego nie ograniczają się jedynie do wypadku wskazanego w art. 8 § 2 K.p.k., lecz mogą też wynikać z innych przepisów ustawy, w tym z innych niż K.p.k. aktów normatywnych o randze ustawy (*vide* – także glosa aprobująca Z. Świdły, OSP z 1999 r., nr 1-2, poz. 5). Uzasadniając pogląd, iż związanie sądu karnego rozstrzygnięciami prejudycjalnymi nie ogranicza się tylko do zakresu wyznaczonego przez art. 8 § 2 K.p.k., wskazuje się na sytuacje: w których związanie sądu karnego wynika z działania zasady powagi rzeczy osądzonej; w których istnienie lub nieistnienie określonego rozstrzygnięcia stanowi formalny warunek określonych decyzji procesowych (n.p. wznowienie postępowania sądowego - art. 540 § 1 pkt 1 K.p.k.); w których od istnienia określonego stosunku prawnego lub stanu prawnego uzależnione są pewne konsekwencje prawne (*vide* - P. Hofmański, *Samodzielność...., op. cit.*, str.96, 119 i 120). Podnosi się, że jednym z przejawów tej ostatniej sytuacji jest przyznanie ochrony karnej określonemu stanowi faktycznemu wynikającemu m.in. z orzeczenia organu administracji lub sądu. Źródłem związania sądu karnego byłby wówczas przepis prawa karnego materialnego typizujący dany czyn zabroniony, do znamion którego należy istnienie takiego ochranianego stosunku prawnego lub stanu (*vide* - T. Dudek, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, Prokuratura i Prawo z 2012 r., nr 11, str. 87; T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Kraków 2005 r., str. 60;).

W piśmiennictwie i orzecznictwie istnieją rozbieżności w przedmiocie uznania, czy wydane w postępowaniu podatkowym decyzje podatkowe organów skarbowych, dotyczące zobowiązań podatkowych, mają charakter orzeczeń



prejudycjalnych, czy też mają charakter wyłącznie jednego ze źródeł dowodowych, podlegających swobodnej ocenie sądów karnych w toku postępowań karnych skarbowych o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe związane z tymi zobowiązaniami.

Wyrażane jest stanowisko, zgodnie z którym sąd karny, rozpoznający sprawy o delikty skarbowe, winien samodzielnie rozstrzygać kwestie prawne nasuwające się na tle norm podatkowych i skarbowych, mając jednak na względzie także decyzje zapadłe w postępowaniu podatkowym, które wszak nie przesądzają jeszcze o odpowiedzialności karnej skarbowej oskarżonego. Podkreśla się przy tym, że nie można zaakceptować tezy, jakoby sąd karny nie był uprawniony do badania istnienia obowiązku podatkowego, ponieważ ustalenie istnienia lub nieistnienia tegoż obowiązku należy do organów skarbowych, działających pod kontrolą sądów administracyjnych (*vide* - T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2014 r., tom I, str. 86).

W piśmiennictwie przedstawiany jest także odmienny pogląd, iż decyzje administracyjne o charakterze konstytutywnym, które w dodatku przeszły cały tok postępowania odwoławczego przed sądami administracyjnymi, winny być traktowane na równi z orzeczeniami konstytutywnymi sądów. Decyzje administracyjne o charakterze deklaratywnym, niezależnie od ich zweryfikowania przez sąd administracyjny, są zaś zwykłym środkiem dowodowym ocenianym przez sąd karny na ogólnych zasadach (*vide* - T. Gardocka, *Prejudycjalność w polskim procesie karnym*, Warszawa 1987 r., str. 156).

Podnosi się także, iż, na gruncie postępowania karnego skarbowego, decyzje podatkowe (niezależnie od ich charakteru) powinny mieć charakter prejudycjalny dla sądu karnego. Źródłem prejudycjalności powinien być w tym przypadku właściwy przepis części szczególnej K.k.s. chroniący określone zobowiązanie podatkowe. Podkreśla się jednak przy tym, że rozstrzygnięcie

zawarte w decyzji podatkowej nie miałyby charakteru *prejudykatu wiążącego* i nie wykluczałyby poczynienia odmiennych ustaleń w toku postępowania karnego skarbowego. Ustalenie lub prawidłowe określenie zobowiązania podatkowego w przypadku, gdy stanowi on znamię czynu zabronionego, musi bowiem znajdować się w zakresie kognicji sądów karnych – wobec braku odmiennych uregulowań prawnych. Jak w każdym orzeczeniu prejudycjalnym wiążące dla sądu karnego byłoby rozstrzygnięcie, a nie uzasadnienie tego orzeczenia. Sąd samodzielnie dokonywałby zatem ustaleń faktycznych, posiłkując się dowodami zebranymi w postępowaniu podatkowym. Nawet odmienne ustalenia nie niweczyłyby jednak samej decyzji podatkowej, w której wyliczono kwotę uszczuplonego podatku na podstawie przepisów właściwej ustawy podatkowej. Dochodziłoby zatem do sytuacji, w której istnienie i wysokość zaległości podatkowej z kwestii prawnej w toku postępowania podatkowego przekształca się w kwestię ustaleń faktycznych w postępowaniu karnym skarbowym (*vide* - T. Dudek, *op. cit.*, str. 90, 91).

Zauważyć ponadto należy, że również w orzecznictwie sądowym, na tle spraw o delikty skarbowe, pojawiały się poglądy wskazujące na pierwotny charakter postępowania podatkowego w stosunku do postępowania karnego skarbowego w zakresie dokonywania ustaleń dotyczących zobowiązania podatkowego.

W wyroku z dnia 20 kwietnia 2000 r., sygn. II Aka 32/00 (KZS z 2000 r., nr 6, poz. 15), Sąd Apelacyjny w Krakowie stwierdził mianowicie, iż *samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego (art. 8 § 1 k.p.k.) nie uprawnia do dokonywania dowolnych ustaleń w zakresie obowiązku podatkowego. Skoro ustalenie istnienia tego obowiązku (bądź braku powinności) oraz wysokości podatku należy do organów skarbowych pod kontrolą sądu administracyjnego, zapadające w odnośnym postępowaniu decyzje należy traktować jako rozstrzygnięcia "kształtujące stosunek prawny" (art. 8 § 2 k.p.k.) i uznawać za wiążące w postępowaniu karnym. Pogląd ten podzielił Sąd Apelacyjny w Lublinie*

w uzasadnieniu postanowienia z dnia 17 czerwca 2009 r., sygn. II AKz 334/09 (LEX nr 513121), uznając, iż w sytuacji, gdy decyzje podatkowe *mają decydujące znaczenie dla ustalenia istnienia zobowiązania podatkowego, czy jego wysokości, rodzą po stronie podatnika określone skutki finansowe, zapadają w trybie odrębnych przepisów, przewidujących ich instancyjną kontrolę, w tym nadzwyczajny środek zaskarżenia, to należy je traktować jako rozstrzygnięcia "kształtujące stosunek prawny" w rozumieniu art. 8 § 2 k.p.k. (...). W konsekwencji korzystając z tego rodzaju statusu winny być traktowane jako nowa okoliczność faktyczna.*

Warto przytoczyć także wyrok Sądu Apelacyjnego w Białymstoku z dnia 6 listopada 2013 r., sygn. II AKo 100/13 (LEX nr 1388761), w którego uzasadnieniu stwierdzono, iż *konieczność uwzględnienia treści orzeczenia sądu administracyjnego przez sąd karny może być konsekwencją tego, że orzeczenie to kształtuje konieczny element stanu faktycznego decydujący o bycie przestępstwa lub wykroczenia. Jeśli konkretna sytuacja prawna została ukształtowana orzeczeniem sądu administracyjnego, to sąd karny musi brać pod uwagę przy rozpoznawaniu sprawy karnej wynikające z tego faktu konsekwencje.*

Niezależnie od istniejących rozbieżności dotyczących oceny charakteru wzajemnych zależności między rozstrzygnięciami zapadłymi w postępowaniu podatkowym i w postępowaniu karnym skarbowym w kontekście zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądów karnych, uznać należy, iż wydane w postępowaniu podatkowym decyzje właściwego organu skarbowego w przedmiocie istnienia i kwoty zobowiązania podatkowego (zwłaszcza zaaprobowane w toku postępowania sądownoadministracyjnego przez NSA), nawet przy założeniu, iż nie mają charakteru prejudycjalnego, traktowane są w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe jako istotny, ważny element pozwalający na stwierdzenie, czy w realiach danej sprawy doszło do naruszenia przez konkretną osobę znamion strony

przedmiotowej określonego przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Za uzasadnione zatem należy uznać wprowadzenie przez ustawodawcę regulacji z art. 114a K.k.s. pozwalającej na zawieszenie postępowania karnego skarbowego w oczekiwaniu na wydanie w postępowaniu podatkowym lub sądownoadministracyjnym rozstrzygnięcia dotyczącego zobowiązania podatkowego, z którego uszczupleniem bądź narażeniem na uszczuplenie związane jest podejrzenie popełnienia deliktu skarbowego będącego przedmiotem postępowania karnego skarbowego.

Uwagi powyższe odnoszą się odpowiednio do postępowań karnych skarbowych w stadium postępowania przygotowawczego.

Na marginesie jedynie wskazać należy, że w piśmiennictwie prezentowany jest też pogląd, zgodnie z którym zestawienie treści art. 114a K.k.s. oraz art. 8 § 1 K.p.k. w zw. z art. 113 § 1 K.k.s. wskazuje, iż zawieszenie postępowania karnego skarbowego na podstawie pierwszego z tych przepisów możliwe jest jedynie w stadium postępowania przygotowawczego, tj. w stadium przedsądowym. Jeżeli na etapie postępowania sądowego brak jest ostatecznej decyzji administracyjnej lub prawomocnego rozstrzygnięcia sądu administracyjnego, sąd karny jest bowiem uprawniony i zobowiązany do samodzielnego ustalenia znamion *finansowoprawnego stanu faktycznego* składających się na znamiona czynu zabronionego w K.k.s. Zwraca się przy tym uwagę, że taka interpretacja byłaby zgodna z intencjami ustawodawcy (*vide* - L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz, op. cit.*, str. 545; odmiennie T. Grzegorzczak, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2014 r., str. 82; T. Dudek, *op. cit.*, str. 98).

W kontekście zarzutów dotyczących wydłużenia przez uregulowanie przewidziane w art. 114a K.k.s. – na czas nieokreślony – terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz przedawnienia karalności związanych z ich niewykonaniem deliktów skarbowych, na skutek wydłużenia okresu

przedawnienia tychże zobowiązań podatkowych o czas zawieszenia postępowań karnych skarbowych, a przez to uniemożliwienia rozpoznania przez sąd spraw o delikty skarbowe w rozsądnym terminie, zauważyć trzeba, że podjęcie decyzji o zawieszeniu postępowania przygotowawczego na podstawie kwestionowanego przepisu nie zależy od dowolnego uznania organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze.

Z treści art. 114a K.k.s. jednoznacznie wynika, że zawieszenie postępowania karnego skarbowego jest dopuszczalne jedynie w sytuacji, gdy występują istotne trudności w jego prowadzeniu ze względu na toczące się postępowanie przed organami podatkowymi lub sądami administracyjnymi.

Wystąpienie istotnych trudności należy łączyć z takimi sytuacjami procesowymi, w których dalsze prowadzenie postępowania karnego skarbowego nie byłoby wprawdzie niemożliwe, ale ze względu na skomplikowany przedmiot tegoż postępowania, z punktu widzenia jego celów, uzasadnione jest oczekiwanie na rozstrzygnięcie wyspecjalizowanych organów skarbowych i sądów administracyjnych w zakresie stosowania norm materialnego prawa podatkowego.

Organ procesowy, podejmując decyzję o zawieszeniu postępowania na podstawie art. 114a K.k.s., powinien uwzględnić złożoność i zawłość sprawy podatkowej, a także czy i w jaki sposób przyczyni się to do usprawnienia przebiegu postępowania karnego skarbowego oraz osiągnięcia jego celów, w szczególności ustalenia istnienia po stronie konkretnego podatnika zaległości podatkowej i jej wysokości, oraz doprowadzenia do wyrównania uszczerbku finansowego spowodowanego zarzucanym sprawcy deliktem skarbowym. Wydając postanowienie na podstawie art. 114a K.k.s., musi zatem wykazać, że okoliczności faktyczne i prawne sprawy będącej przedmiotem tegoż postępowania są na tyle zawile, iż dla dalszego jego prowadzenia konieczne jest uprzednie zakończenie postępowania podatkowego prowadzonego przez organy wskazane w tym przepisie. Chodzi przy tym w szczególności o sytuację, w której

w postępowaniu karnym skarbowym utrudnione jest w sposób istotny samoistne ustalenie przez organ prowadzący to postępowanie - bez uprzedniego rozstrzygnięcia wydanego przez organ wymieniony w art. 114a K.k.s. - czy w okolicznościach danej sprawy doszło do realizacji znamion przedmiotowych deliktu skarbowego. Dotyczy to zwłaszcza spraw, w których ujawnione naruszenia podatkowe mają skomplikowany charakter. Stopień utrudnienia dalszego postępowania karnego skarbowego musi być więc ponadprzeciętny. Termin zakończenia postępowań wskazanych w art. 114a K.k.s. musi być przy tym na tyle odległy, by przekraczał racjonalny czas trwania postępowania przygotowawczego (*vide* - T. Dudek, *op. cit.*, str. 99).

Dodać należy, że zawieszenie postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 114a K.k.s. jest dopuszczalne wyłącznie ze względu na oczekiwania na zakończenie postępowania podatkowego lub sądownoadministracyjnego dotyczącego tych samych zdarzeń faktycznych, które są w danej sprawie przedmiotem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Wskazać ponadto wypada, że decyzja o zawieszeniu postępowania przygotowawczego o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe na podstawie art. 114a K.k.s. nie leży wyłącznie w gestii organów prowadzących to postępowanie.

Postanowienie o zawieszeniu postępowania karnego skarbowego wymaga bowiem zatwierdzenia:

- w przypadku wydania przez niefinansowy organ postępowania przygotowawczego – przez prokuratora (art. 325e § 2 K.p.k. w zw. z art. 113 § 1 K.k.s.);

- w razie wydania przez finansowy organ postępowania przygotowawczego w dochodzeniu prowadzonym przez tenże organ – przez właściwy organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego (art. 153a K.k.s.);

- w przypadku wydania przez finansowy organ postępowania przygotowawczego w dochodzeniu prowadzonym pod nadzorem prokuratora bądź w śledztwie – przez prokuratora (art. 325 K.p.k. w zw. z art. 113 § 1 K.k.s.).

Zgodnie z zasadą legalizmu, organy zatwierdzające postanowienie o zawieszenia postępowania przygotowawczego na podstawie art. 114a K.k.s. obowiązane są zbadać, czy w okolicznościach konkretnej sprawy występują istotne trudności w prowadzeniu postępowania przygotowawczego w rozumieniu tegoż przepisu.

W świetle przytoczonej wcześniej argumentacji, dotyczącej znaczenia decyzji podatkowych dla postępowania karnego skarbowego, uznać należy, że rozwiązanie wprowadzone przez art. 114a K.k.s. stwarza możliwość ustalenia w jednoznaczny sposób najbardziej spornych kwestii dotyczących strony przedmiotowej czynu zabronionego, którego dotyczy postępowania karne skarbowe - jeszcze przed podjęciem decyzji w przedmiocie przedstawienia zarzutu popełnienia deliktu skarbowego. **Rozstrzygnięcie wydane w postępowaniu podatkowym stanowi bowiem podstawę stwierdzenia w postępowaniu karnym skarbowym realizacji znamion strony przedmiotowej deliktu skarbowego.**

W sytuacji, gdy uregulowania zawarte w K.k.s. mają charakter wtórny, blankietowy w stosunku do przepisów prawa podatkowego, w praktyce trudno jest w postępowaniu karnym skarbowym przyjmować istnienie bądź nieistnienie zaległości podatkowej, a tym samym kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku, na innej podstawie, niż dotyczące ich orzeczenia organów podatkowych (zwłaszcza w sytuacji, gdy zostały uznane za legalne w toku postępowania sądownoadministracyjnego).

Z uwagi na wyjątkowo skomplikowany i zawiły charakter regulacji prawa podatkowego (w szczególności ustaw podatkowych) oraz związanych z tym problemów dotyczących ich interpretacji i stosowania w praktyce, uzasadnione jest zatem uwzględnianie w postępowaniach karnych skarbowych ustaleń i ocen

dokonywanych przez wykwalifikowane organy podatkowe, podlegających - co po raz kolejny należy podkreślić - kontroli sądów administracyjnych.

W związku z tym w piśmiennictwie podnosi się, iż w postępowaniach karnych skarbowych w sprawach o delikty skarbowe polegające na uszczupleniu należności publicznoprawnych (w szczególności zaś w skomplikowanych sprawach związanych z uszczupleniem podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego związanego z obrotem paliwami oraz obrotem złomem) podstawą zarzutów popełnienia przestępstw skarbowych oraz aktów oskarżenia są ustalenia poczynione przez organy skarbowe w postępowaniu podatkowym. Tylko inicjowanie postępowań kontrolnych i w konsekwencji podatkowych może zapewnić poczynienie prawidłowych ustaleń w postępowaniach przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych. W praktyce, w sprawach tych trudno wyobrazić sobie wyrok skazujący za delikt skarbowy, który byłby sprzeczny z prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego co do istoty decyzji administracyjnej dotyczącej zobowiązania podatkowego, którego niewykonanie było przedmiotem postępowania karnego skarbowego (*vide* - J. Duży, *Ściganie przestępczości zorganizowanej w zakresie obrotu złomem i paliwami*, Prokuratura i Prawo z 2010 r., nr 7 - 8, str. 71 i nast.; T. Dudek, *op. cit.*, str. 95).

Rozwiązanie przewidziane w art. 114a K.k.s., umożliwiając, by w zakresie stosowania przepisów materialnego prawa podatkowego w określonych stanach faktycznych i prawnych w pierwszej kolejności wypowiedziały się najbardziej kompetentne organy, tj. organy podatkowe i sądy administracyjne, pozwala także na zapewnienie spójności rozstrzygnięć dotyczących tego samego zdarzenia faktycznego w postępowaniu karnym skarbowym oraz postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym – przez co wpływa na zagwarantowanie pewności i stałości obrotu prawnego (*vide* - T. Dudek, *op. cit.*, str. 95; L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, *op. cit.*, str. 542).



Z punktu widzenia pewności stanu prawnego nie wydaje się bowiem wskazana sytuacja, w której w postępowaniu karnym skarbowym uznano by, iż zachowanie podatnika w zakresie niewykonania zobowiązania podatkowego było niezgodne z przepisami prawa podatkowego, zaś w postępowaniu podatkowym czy sądownoadministracyjnym stwierdzono by, iż jest to zgodne z prawem podatkowym.

Zauważyć ponadto trzeba, że możliwość zawieszenia postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 114a K.k.s. pozwala na uniknięcie sytuacji, w której zarzut popełnienia przestępstwa skarbowego zostałby przedstawiony przedwcześnie, bez wyjaśnienia wszystkich istotnych okoliczności sprawy, n.p. gdy w toku prowadzonego później postępowania podatkowego czy sądownoadministracyjnego stwierdzono by, iż nie ciążyło na podatniku zobowiązanie podatkowe, którego dotyczył postawiony mu w postępowaniu karnym skarbowym zarzut.

Decyzja podatkowa, oprócz stwierdzenia, czy istnieje zobowiązanie podatkowe, określa także dokładną kwotę należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym, co ma niewątpliwy wpływ na poprawność zarzutu sformułowanego wobec sprawcy tegoż czynu oraz przyjęcie prawidłowej kwalifikacji prawnej.

Jest to o tyle istotne, że, w przypadku czynów zabronionych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, o zakwalifikowaniu ich jako przestępstwa skarbowego bądź jako wykroczenia skarbowego decyduje wysokość uszczuplonej należności (wiąże się to z funkcjonowaniem w K.k.s. tzw. czynów przepołowionych - 53 K.k.s.).

Przepis art. 114a K.k.s. pozwala także na wyeliminowanie spraw, w których dochodziłoby do uchylania prawomocnych orzeczeń wydawanych w postępowaniach karnych skarbowych w wyniku zmiany rozstrzygnięć podatkowych w następstwie np. rozpoznania skargi na decyzję podatkową przez

sąd administracyjny już po prawomocnym zakończeniu postępowania karnego skarbowego.

W tym sensie regulacja z art. 114a K.k.s. wpływać może na usprawnienie i przyspieszenie zakończenia postępowań karnych skarbowych, a z pewnością – na ich racjonalizację.

W kontekście zarzutu naruszenia przez art. 114a K.k.s. konstytucyjnie gwarantowanego prawa do sądu zauważyć też należy, że na postanowienie w przedmiocie zawieszenia postępowania przygotowawczego stronie tegoż postępowania służy zażalenie (art. 22 § 2 K.p.k. w zw. z art. 113 § 1 K.k.s.).

Zażalenie przysługuje do sądu właściwego do rozpoznania sprawy w pierwszej instancji (art. 465 § 2 K.p.k. w zw. z art. 113 § 1 K.k.s. oraz art. 325e § 4 zdanie drugie K.p.k. w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 K.k.s.).

Decyzja w przedmiocie zawieszenia postępowania karnego skarbowego na podstawie kwestionowanej regulacji podlega zatem kontroli niezawisłego sądu.

Brak jest wystarczających podstaw do przyjęcia, iż w praktyce sądy karne, rozpoznające zażalenia podejrzanych na postanowienia wydane na podstawie art. 114a K.k.s., czynią to w sposób nieprawidłowy, prowadząc do dowolności działania organów prowadzących postępowania karne skarbowe w przedmiocie stosowania tegoż przepisu. Występujące zaś w tym zakresie ewentualne uchybienia w pojedynczych sprawach nie mogą uzasadniać zarzutu niezgodności przepisu art. 114a K.k.s. z Konstytucją, a tym samym prowadzić do jego usunięcia z porządku prawnego.

Niezależnie od powyższego, w kontekście niniejszej sprawy zaważyć należy, że w piśmiennictwie prezentowany jest pogląd, iż regulacja z art. 114a K.k.s., wydłużając okres przedawnienia przewidziany w art. 70 § 6 pkt 1 O.p., na skutek powiązania tego ostatniego przepisu z art. 44 § 2 K.k.s., nie prowadzi *do swoistego zapętlenia biegu przedawnienia*, na skutek tego, iż zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego prowadzi także do

wydłużenia terminu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego (w odniesieniu do wykroczeń skarbowych dotyczy to związku art. 51 § 1 z art. 70 § 6 pkt 1 O.p.).

Wskazuje się przy tym, że regulacje dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych (art. 70 § 1 i art. 70 § 6 pkt 1 O.p.) istotnie nakładają się na przepisy art. 44 i art. 51 K.k.s. dotyczące przedawnienia karalności odpowiednio przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych. W wyniku wzajemnych relacji, zachodzących pomiędzy art. 44 K.k.s. i art. 70 O.p., dochodzi jednak tylko do wydłużenia terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych adekwatnie do wydłużenia terminów przedawnienia karalności przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych związanych z niewykonaniem tychże zobowiązań (*vide* - T. Dudek, *op. cit.*, str.104).

Podnosi się przy tym, że postępowanie karne skarbowe nie może trwać w sposób nieskończony. Musi bowiem ulec umorzeniu najpóźniej w chwili przedawnienia karalności przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych na podstawie art. 44 § 1 lub art. 44 § 5 K.k.s. (w przypadku wykroczeń skarbowych – na podstawie art. 51 § 1 lub 2 K.k.s.).

Zawieszenie postępowania przygotowawczego na podstawie art. 114a K.k.s. nie wstrzymuje bowiem biegu terminu przedawnienia karalności deliktów skarbowych, gdyż normujący kwestie tzw. spoczywania biegu przedawnienia art. 44 § 7 K.k.s. ma zastosowanie jedynie do przeszkód natury prawnej, a nie faktycznej (*vide* – T. Dudek, *op. cit.*, str.105; T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, LEX/el, 2009 r., uwagi do art. 44). Każde zawieszenie postępowania karnego skarbowego wydłuża więc czas jego trwania, lecz nie przerywa biegu przedawnienia karalności deliktu skarbowego (*vide* – T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2014 r., str. 84).

Niezależnie od powyższego, na tle wzajemnych powiązań pomiędzy przepisami O.p. regulującymi przedawnienie zobowiązań podatkowych

i przepisami K.k.s. dotyczącymi przedawnienia karalności deliktów skarbowych zauważyć trzeba, że okres przedawnienia przewidziany w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jest znacznie krótszy niż 10 - letni okres przedawnienia karalności najpoważniejszych przestępstw skarbowych, przewidziany w art. 44 § 1 pkt 2 K.k.s. W związku z regulacją z art. 44 § 2 K.k.s., uzależniającą karalność przestępstw skarbowych, polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, od terminu ich przedawnienia (a są to znamiona najpoważniejszych przestępstw skarbowych przewidzianych w K.k.s.), może to prowadzić do sytuacji, w której okres karalności tego typu przestępstw będzie w istocie wynosił 5, a nie 10 lat.

W piśmiennictwie wyrażany jest nawet pogląd iż, w konsekwencji przyjęcia takiego rozwiązania, 10 - letni termin przedawnienia z art. 44 § 1 pkt 2 K.k.s. staje się iluzoryczny (*vide* - A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Kodeks karny skarbowy. Przestępstwa i wykroczenia podatkowe oraz dewizowe*, Warszawa 2009 r., str. 216).

Termin przedawnienia karalności z art. 44 § 2 K.k.s. nie czyni jednak iluzorycznym terminu przedawnienia określonego w art. 44 § 1 pkt 2 K.k.s. m.in. ze względu na zawarte w O.p. regulacje przewidujące zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w tym także regulacji z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. (*vide* - L. Wilk, J. Zagrodnik, *Prawo i proces skarbowy*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2015 r., str. 182).

Przewidziane w art. 114a K.k.s. zawieszenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie stanowi przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 O.p., jak również nie jest podstawą zawieszenia biegu terminu przedawnienia karalności deliktów karnych skarbowych.

Przepis art. 114a K.k.s. nie dotyczy bowiem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, nie jest też regulacją uniemożliwiającą dalsze jego prowadzenie w sytuacji przewidzianej

w art. 44 § 7 K.k.s. Przepis art. 114a K.k.s. nie dotyczy zatem wprost przedawnienia i nie wprowadza żadnych modyfikacji w zakresie unormowań dotyczących rozpoczęcia i zawieszenia biegu terminu przedawnienia (*vide* – T. Dudek, *op. cit.*, str. 103).

W konsekwencji należy uznać, że przepis art. 114a K.k.s. nie prowadzi do nieograniczonej pod względem czasowym możliwości pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej za delikty skarbowe oraz egzekucji związanych z tymi czynami zobowiązań podatkowych, co czyniłoby przedawnienie zobowiązania podatkowego i karalności deliktów skarbowych, polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, pozornymi instytucjami prawnymi. Nie prowadzi tym samym do niemożności rozpoznania sprawy karnej skarbowej przez sąd w rozsądnym terminie.

W kontekście zarzutów dotyczących niekonstytucyjności kwestionowanych regulacji zauważyć ponadto trzeba, że, w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, przedawnienie nie może być traktowane jako prawo podmiotowe jednostki chronione konstytucyjnie ani jako ekspektatywa tego prawa. Również na gruncie prawa podatkowego instytucja przedawnienia, aczkolwiek poprzez swoją powszechność stanowi element tej gałęzi prawa, traktowana jest jako element pewnej polityki fiskalnej państwa, a nie konstytucyjnie chronione prawo obywatela. W zakresie konstytucyjnych praw i wolności nie mieści się więc podmiotowe prawo do przedawnienia zobowiązań podatkowych ani nawet ekspektatywa takiego prawa. Nawet, gdyby ustawodawca nie przewidział instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone. Wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, jak też określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest więc uznaniu ustawodawcy. Ustawodawca może równocześnie wybierać między różnymi

konstrukcjami przedawnienia, ustanawiając odrębne terminy przeprowadzenia czynności weryfikujących wywiązywanie się podatników z ich obowiązków oraz odrębne terminy egzekucji należności.

Trybunał Konstytucyjny zwraca przy tym uwagę, iż szeroki margines swobody ustawodawcy w zakresie ukształtowania zasad przedawnienia nie jest absolutny. Ograniczona swoboda ustawodawcy w zakresie regulacji dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych dotyczy zwłaszcza przepisów, które mają dla podatnika charakter gwarancyjny. Tego rodzaju przepisami są przepisy dotyczące biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych. Ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*; 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65; 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 września 2009 r., sygn. Ts 389/08, OTK ZU nr 5/B/2009, poz. 431).

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu powołanego wyroku w sprawie P 41/10, *mimo braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia, jak również ekspektatywy takiego prawa, ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdy doszło już do zindywidualizowania i skonkretyzowania*

*obowiązku podatkowego bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdyby w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa, mając taką możliwość, nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należnej wysokości. W ocenie Trybunału, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków - jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym - nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecie. Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wartość konstytucyjną, wymagającą uwzględnienia. Jest ona zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.*

Niezależnie od przedstawionej już w niniejszej sprawie argumentacji, uzasadniającej zgodność kwestionowanych we wniosku RPO przepisów ze wskazanymi standardami konstytucyjnymi, dotyczącymi instytucji przedawnienia, konieczne jest stwierdzenie, że regulacje te powinny być rozpatrywane przede wszystkim w perspektywie art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, oraz art. 217 Konstytucji, który ustanawia władztwo finansowe państwa (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*).

W art. 84 Konstytucji wyrażona jest zasada sprawiedliwości podatkowej, która polega na kształtowaniu podatków zgodnie z zasadą powszechności i równości.

Zasada powszechności opodatkowania w znaczeniu podmiotowym oznacza, że obowiązek podatkowy powinien spoczywać na wszystkich, gdyż wszyscy muszą przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe (*vide* – E. Fojcik – Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w] *Konstytucja, ustrój*,

*system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, str. 389). W znaczeniu przedmiotowym wymieniona zasada polega na objęciu podatkiem wszystkich zdarzeń faktycznych i prawnych, z którym wiąże się obowiązek podatkowy. Powszechność opodatkowania należy łączyć także z ustaleniem właściwej miary opodatkowania, tak aby rozkład ciężarów podatkowych był uzależniony od zdolności gospodarczej podatnika. Pojęcie równości w odniesieniu do prawa daninowego sytuuje się w ogólnej zasadzie równości. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to co proporcjonalne (L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom III, Warszawa 2003 r., uwagi do art. 84, str. 10). W doktrynie prezentowany jest też pogląd, zgodnie z którym sprawiedliwość podatkową, jako czynnik ograniczający władztwo podatkowe państwa, należałoby traktować nie w kategoriach pojęcia sprawiedliwości (rozdzielczej lub wyrównawczej), lecz jako zbiór zobiektywizowanych czynników społecznych i gospodarczych, które winny wyznaczać zakres i wysokość obowiązku daninowego (R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2001 r., str. 55, przyt. za L. Garlicki, *op. cit.*, uwagi do art. 84, str. 10).

Płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, wynikającą z faktu, że każdy - korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo - powinien też partycypować w ich finansowaniu. Art. 84 Konstytucji zobowiązuje każdego do posłuszeństwa i podporządkowania się nałożonym na niego ciężarom publicznym (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Równocześnie zaś nakłada na ustawodawcę wymóg wprowadzenia, adekwatnych do potrzeb, rozwiązań instytucjonalnych zapewniających organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych (*vide* - wyrok



Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 kwietnia 2000 r., sygn. K. 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86).

Za konstytucyjnością kwestionowanych regulacji przemawia okoliczność, że najbardziej pożądanym konstytucyjnie sposobem wygaśnięcia zobowiązań podatkowych jest szeroko rozumiana zapłata podatku. Konstytucyjną zasadą jest bowiem płacenie podatków, nie zaś unikanie zapłaty w oczekiwaniu na przedawnienie. W kategoriach wyjątku powinny być więc traktowane inne sposoby ustania stosunku prawnopodatkowego między podatnikiem a wierzycielem podatkowym, nieprowadzące do zaspokojenia roszczeń tego ostatniego. Wyjątek taki jest dopuszczalny tylko wtedy, gdy przemawiają za nim określone wartości wyrażone w ustawie zasadniczej.

Niewywiązywanie się z zobowiązań podatkowych stanowi zarówno naruszenie interesu finansowego Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, jak i szeroko pojętego interesu publicznego.

W świetle wskazanych, konstytucyjnych zasad powszechności i sprawiedliwości podatkowej nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełnienia ciążącego na nich obowiązku – i to w sytuacji gdy jest to związane z podejrzeniem popełnienia przez niech przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego – korzystając jednocześnie ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników. Nie uzasadnia takiej akceptacji konieczność zagwarantowania podatnikom, unikającym wykonania konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, możliwości swobodnego podejmowania decyzji w przedmiocie rozporządzenia swoimi środkami finansowymi i majątkowymi w przekonaniu, że, po upływie określonego w ustawie czasu, nie będą narażeni na jakiegokolwiek działania ze strony organów podatkowych zmierzające do określenia i egzekwowania od nich należności podatkowych.

Konstytucyjny obowiązek płacenia podatków powinien podlegać zatem przymusowej egzekucji w sytuacji, gdy nie jest spełniany dobrowolnie.

Ustawodawca powinien wprowadzić regulacje pozwalające na wyegzekwowanie od dłużnika należnych świadczeń oraz udaremniające próby ukrywania przez dłużników majątku, z którego będzie prowadzona taka egzekucja.

Ustrojodawca w art. 84 Konstytucji sformułował zasadę, z której wynika, iż obywatele mają obowiązek uiszczania podatków nałożonych na nich mocą ustawy. W związku z tym należy uznać, że ustrojodawca nie mógł przyjąć założenia, iż wykonanie zobowiązania podatkowego oraz przedawnienie wykonania tego zobowiązania – tym bardziej w sytuacji gdy istnieje podejrzenie, że niewykonanie owego zobowiązania wiąże się z popełnieniem przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego – są wartościami równoważnymi. Ponadto obywatel nie ma prawa oczekiwać korzyści, które mogłyby dla niego wynikać z niewywiązywania się z konstytucyjnego obowiązku uiszczania podatków. Prawo nie powinno chronić tych, którzy poszukują poprawy własnej sytuacji w swoich bezprawnych działaniach.

W tym sensie podatnik nie może zakładać, iż zobowiązanie podatkowe w stosunku do niego ulegnie przedawnieniu. W przeciwnym wypadku należałoby przyjąć założenie, że podatnik nie miał zamiaru wywiązać się z konstytucyjnego obowiązku podatkowego już w chwili jego powstania. Dlatego w momencie powstania zobowiązania podatkowego czy zaległości podatkowej nie można przesądzać o terminie przedawnienia. Nie można też wykluczać możliwości wydłużenia terminu przedawnienia istniejącego zobowiązania podatkowego – co wynika z określonej polityki podatkowej państwa, która może ulegać modyfikacjom i zmianom.

Nie mieści się zatem w konstytucyjnej zasadzie ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa sytuacja, w której podatnik zakładałby, że niedopuszczalne jest zawieszenie biegu i w konsekwencji wydłużenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, z którego tenże podatnik się nie wywiązał i istnieje podejrzenie, że było to efektem popełnienia przez owego podatnika deliktu skarbowego.

Nie można zatem uznać, że kwestionowane regulacje prowadzą do naruszenia wymienionej konstytucyjnej zasady, stanowiąc – niedopuszczalną konstytucyjnie – pułapkę dla podatnika, gdyż, świadomie nie wywiązując się w terminie z zobowiązania podatkowego, nie mógł przewidzieć zawieszenia biegu terminu przedawnienia w następstwie wszczęcia postępowania przygotowawczego o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe i w konsekwencji mogą go zaskoczyć działania organów podatkowych zmierzające do realizacji zobowiązania podatkowego.

Akceptacja takiego rozumowania oznaczałaby tworzenie aksjologicznie nieuzasadnionych i niezrozumiałych z punktu widzenia państwa prawnego normatywnych konstatacji i w swoisty sposób promowałaby podatników niewywiązujących się z zobowiązań podatkowych, a zwłaszcza czyniących to celowo. Nie przemawiają za tym żadne wartości i zasady konstytucyjne. Prowadziłyby to też do naruszenia szeregu fundamentalnych wartości, w tym ważnego z punktu widzenia państwa prawnego poczucia sprawiedliwości podatkowej, która wkracza zarówno w wymiar dobra wspólnego, jak i dobra jednostkowego (połączonego z należyтым zabezpieczeniem praw obywatela).

**Podatnicy uchylający się od ponoszenia ciężarów publicznych naruszają zasadę dobra wspólnego, czyniąc to na koszt pozostałych podatników, płacących podatki.** Taki stan rzeczy w ramach demokratycznego państwa prawnego nie może mieć miejsca (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26).

Tacy podatnicy naruszają też wspomnianą już konstytucyjną zasadę powszechności ponoszenia danin publicznych w tym zakresie, w jakim oznacza ona, że wszyscy, na równych zasadach, przyczyniają się do zaspokajania wspólnych potrzeb.

Podkreślić trzeba, że żadna z konstytucyjnych zasad nie powinna służyć za podstawę ochrony interesu wynikającego z naruszenia obowiązku mającego

swoje umocowanie w Konstytucji, a takowym interesem jest niewątpliwie interes finansowy podatnika uchylającego się od płacenia podatków w wyniku popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Kwestionowana regulacja służy interesowi publicznemu. Funkcją odpowiednio ukształtowanego systemu podatkowego jest bowiem zapewnienie państwu dochodów umożliwiających ponoszenie zakładanych wydatków.

Dla oceny kwestionowanych regulacji istotne znaczenie mają także inne wartości konstytucyjne, a zwłaszcza konieczność zachowania równowagi budżetowej oraz planowego wykonywania budżetu.

Pierwotnym celem opodatkowania jest uzyskiwanie środków pieniężnych niezbędnych dla pokrycia potrzeb publicznych (cel fiskalny). Opodatkowanie ma zatem służyć w pierwszej kolejności zapewnieniu wpływów do budżetu państwa, które, odpowiednio wydatkowane, służyć mają dobru wspólnemu. Polityka podatkowa ma zapewnić należyty stan finansów publicznych i równowagę budżetową.

Równowaga budżetowa i stan finansów publicznych są wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej. Wynika to z całokształtu regulacji konstytucyjnych zawartych w rozdziale X Konstytucji, zwłaszcza zaś z art. 216 oraz art. 220 ustawy zasadniczej, ale także z art. 1 Konstytucji, który stanowi, że Rzeczpospolita jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli. Odwołanie się do dobra wspólnego obywateli, związanego z prawidłowym kształtowaniem stanu finansów publicznych państwa, ma istotny wpływ na ocenę kwestionowanej regulacji. Podkreślić bowiem należy, że system podatkowy, obok funkcji fiskalnej lub z motywami fiskalnymi (stanowią one treść zasadniczej większości norm prawnopodatkowych), spełnia także funkcje społeczne oraz socjalne. Jak wskazywał Trybunał Konstytucyjny, *[z]adanie parlamentu polega (...) na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne*

*i społeczne zachowania podatników* (*vide* – orzeczenie z 12 stycznia 1995 r., sygn. K. 12/94, OTK w 1995 r., cz. I, s. 27).

Pozwala to z kolei na realizację zasady solidarności partnerów społecznych, o której mowa w art. 20 Konstytucji. Zasada ta, na tle art. 1 Konstytucji, określającego Rzeczpospolitą jako dobro wspólne wszystkich obywateli, oznacza m.in., że wszyscy obywatele, w stopniu odpowiednim do swoich możliwości, zobowiązani są do poświęcenia pewnych interesów własnych dla dobra wspólnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4). Równocześnie zaś nakaz realizacji zasad sprawiedliwości społecznej wiąże się z pojmowaniem państwa jako dobra wspólnego oraz obowiązkiem solidarności jednostki z innymi (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 2005 r., sygn. P 13/04, OTK ZU nr 9/A/2005, poz. 102).

Jak już wcześniej podniesiono, nie ma konstytucyjnych przeszkód, by ustawodawca modyfikował zasady przedawniania zobowiązań podatkowych, a nawet wydłużał pierwotnie ustalone terminy ich przedawnienia. Nie może się to jednak odnosić do zobowiązań już wygasłych na podstawie przepisów dotychczas obowiązujących. Innymi słowy, dopóki zobowiązanie skutecznie nie wygasło, dopóty prawodawca władny jest określić nową, nawet dłuższą, barierę czasową wymagalności świadczenia (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 września 2008 r., sygn. K 35/06, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 120; 13 października 2009 r., sygn. P 4/08, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 133; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.* oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 września 2009 r., sygn. Ts 389/08, *op. cit.*). W kontekście zarzutów podniesionych w niniejszej sprawie podkreślić w tym miejscu trzeba, że art. 70 § 6 pkt 1 O.p. dotyczy zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które jeszcze się nie przedawniło. Kwestionowane przepisy nie stwarzają więc możliwości egzekwowania przedawnionych zobowiązań podatkowych.

W przedstawionym kontekście po raz kolejny należy stwierdzić, że zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz związana z nią zasada pewności i stabilności prawa podatkowego nie mogą być interpretowane w taki sposób, aby ich stosowanie służyło unikaniu wykonania zobowiązań podatkowych. Prowadziłoby to bowiem do zaprzeczenia, wymienionych wcześniej, funkcji spełnianych przez podatki.

Podstawowym celem zasady stabilności i pewności prawa podatkowego jest zapewnienie podatnikom jasnego i spójnego systemu podatkowego, tak aby mieli oni możliwość wykonania zobowiązań podatkowych.

Podkreślić trzeba, że kwestionowane przepisy dotyczą sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe już istnieje. Wysokość i termin płatności podatku są więc podatnikowi znane. Podatnik nie wywiązał się zaś z ciążącego na nim, skonkretyzowanego, konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków. Niewypełnienie tego obowiązku ma przy tym związek z podejrzeniem popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, uzasadniającym wszczęcie postępowania karnego skarbowego.

Zauważyć ponadto należy, że – zasadniczo – kwestionowane przepisy mają zastosowanie do podatników, którzy, posiadając środki finansowe i wiedząc o ciążącym na nich zobowiązaniu podatkowym, przeznaczają te środki na inne cele, nie zaś na wykonanie przedmiotowego zobowiązania.

Podatnicy ci nie korzystają przy tym z przewidzianych w art. 67a § 1 O.p. możliwości: odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożenia jego zapłaty na raty (pkt 1); odroczenia lub rozłożenia na raty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę (pkt 2) czy też umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej (pkt 3).

Decyzje w tym przedmiocie może podjąć organ podatkowy, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym.

*Ustanowiony mechanizm przedawnienia w prawie podatkowym nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania go instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po pewnym czasie* (podkreśl. własne) [wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, *op. cit.*].

W przypadku regulacji dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych, *granice dyskrecjonalnej władzy ustawodawcy wyznaczają obszar sui generis kompromisu pomiędzy bezwzględny pod względem czasowym egzekwowaniem tych zobowiązań oraz ochroną wartości, jaką stanowi pewność i stabilność obrotu prawnego, znajdujących umocowanie w art. 2 Konstytucji*. W granicach tego obszaru nie dochodzi do powstania podmiotowego prawa do przedawnienia zobowiązań podatkowych, lecz zostaje zagwarantowana ochrona wartości nadających sens instytucji przedawnienia w poszczególnych dziedzinach prawa (L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz, op. cit.*, str. 548; *vide* także – J. Zagrodnik, *Zawieszenie przedawnienia zobowiązań podatkowych ze względu na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (zagadnienia wybrane)*, [w:] J. Glumińska – Pawlic (red.), *Absurdy polskiego prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, Katowice 2012 r., str. 170). W sytuacji, gdy ustawodawca musi, ze względu na art. 84 Konstytucji, respektować zasadniczy charakter powinności ponoszenia przez jednostki ciężarów i świadczeń publicznych, *nie ma nic zaskakującego w tym, że w drodze uregulowania zawartego w art. 114a K.k.s. ustawodawca wzmacnia ochronę interesu fiskalnego i przyznaje organom działającym w celu ochrony tego interesu uprawnienie sprzyjające efektywnej realizacji ich zadań. Należy przyjąć, że uprawnienie to nie narusza granic wskazanego kompromisu* (L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz, op. cit.*, str. 549).

Należy przy tym zwrócić uwagę, że w sytuacji, gdy podatnik wywiązał się z konstytucyjnego obowiązku płacenia danin publicznych, uiszczając

dobrowolnie należny podatek, w przewidzianym ustawą podatkową terminie i należnej wysokości – nie mają do niego zastosowania kwestionowane regulacje.

Ustawodawca, określając rozwiązania dotyczące wygaśnięcia zobowiązań podatkowych w następstwie ich przedawnienia, powinien wziąć pod uwagę okoliczności faktyczne, związane z egzekwowaniem należności podatkowych, m.in. zachowania podatników uchylających się od opodatkowania. Nakładając podatki, ustawodawca szacuje bowiem wysokość wpływów budżetowych, pozwalających sfinansować zaprogramowane wydatki. Przedawnienie niewyegzekwowanych należności podatkowych, jeśli zjawisko to przybierze znaczne rozmiary, może w rezultacie skutkować trudnościami w realizacji zaplanowanych zadań państwa (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, *op. cit.*). Tym bardziej jeżeli zjawisko to jest następstwem przestępczości skierowanej przeciwko realizacji obowiązków podatkowych.

Pięcioletni termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, wyznacza ramy czasowe zarówno stwierdzenia – poprzez prowadzenie przez organy skarbowe szeroko rozumianego postępowania kontrolnego – ewentualnych nieprawidłowości w wywiązywaniu się podatnika z zobowiązań podatkowych, jak i wszczęcia postępowania egzekucyjnego, mającego na celu przymusowe ściągnięcie zaległych należności od dłużnika podatkowego.

W sytuacji, w której niewywiązanie się przez podatnika z zobowiązania podatkowego związane jest z podejrzeniem popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego polegającego na narażeniu na uszczuplenie bądź uszczupieniu tegoż zobowiązania, termin przedawnienia przewidziany w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej – jeśliby wyłączyć możliwość zawieszenia jego biegu na skutek wszczęcia postępowania przygotowawczego w tej sprawie – wydaje się zbyt krótki dla zapewnienia realizacji obowiązku podatkowego.



Terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych nie mogą zaś być zbyt krótkie, ponieważ wyłączałyby to zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej [*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, *op. cit.*].

Kwestionowane przepisy nie są skierowane przeciwko uczciwym podatnikom, którzy rzetelnie wywiązują się z nałożonych na nich zobowiązań podatkowych, jak również podatnikom, którzy nie zrealizowali tych zobowiązań w sposób nieświadomy, na skutek błędu w rozliczeniach czy też niewłaściwej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Podkreślić w tym miejscu trzeba, że samo niezrealizowanie zobowiązania podatkowego nie prowadzi do wszczęcia postępowania karnego skarbowego (a w konsekwencji – zawieszenia biegu terminu przedawnienia tegoż zobowiązania). Wymagane jest bowiem – na co po raz kolejny należy zwrócić uwagę – uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wiążącego się z niewykonaniem określonego zobowiązania podatkowego.

Zaskarżone przepisy nie prowadzą także do sytuacji, w której uczciwi podatnicy nie mogą udowodnić prawidłowości rozliczenia się z podatków na skutek upływu czasu spowodowanego przedłużeniem terminu przedawnienia ciężących na nich zobowiązań podatkowych. W szczególności nie kreują sytuacji, w której podatnicy przez nadmiernie długi czas mieliby obowiązek przechowywania dokumentów i innych dowodów potwierdzających prawidłowe wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych. Muszą być bowiem powiadomieni przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego o zawieszeniu biegu terminu tego przedawnienia.

W świetle powyżej przedstawionej argumentacji należy przyjąć, że 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 o przestępstwo skarbowe lub

wykroczenie skarbowe, a nie przeciwko osobie, jak również art. 114a K.k.s. nie naruszają zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Przepis art. 114a K.k.s. nie narusza również konstytucyjnego prawa do sądu statuowanego przez art. 45 ust. 1 ustawy zasadniczej.

Zasadne jest zatem uznanie, że art. 70 § 6 pkt 1 O.p. – w zakwestionowanym przez Rzecznika Praw Obywatelskich zakresie – jest zgodny z art. 2 Konstytucji, a art. 114a K.k.s. jest zgodny z art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego  
*Robert Hernand*  
Zastępca Prokuratora Generalnego