



Szczecin, dnia 11 stycznia 2017 r.

dr Zbigniew Barwina

KANCELARIA ADWOKACKA

adwokaci:

Zbigniew Barwina
Magdalena Łakomy
Magdalena Pakuła

aplikanci adwokaccy:

Michał Białkowski
Bartosz Siemak
Piotr Barwina
Maciej Robaszko

Trybunał Konstytucyjny w Warszawie

Al. Jana Christiana Szucha 12a

00-918 Warszawa

Skarżący: P R , zam.

PESEL:

działający wraz z pełnomocnikiem adwokatem Zbigniewem Barwiną,
numer wpisu: 281.

*Kancelaria Adwokacka dr Zbigniew Barwina, ul. Bogurodzicy 1/15,
70-400 Szczecin*

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając imieniem skarżącego, jako jego pełnomocnik, pełnomocnictwo w załączeniu, **wnoszę o stwierdzenie, że:**

art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 roku ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926) (dalej: o.p.) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 roku o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306) w zakresie w jakim, wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego – jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: Konstytucja).

kancelaria adwokacka

dr ZBIGNIEW BARWINA
ul. Bogurodzicy 1/15 | 70-400 Szczecin
tel. + 48 91 431 09 86 | fax + 48 91 350 95 12
zbigniew@barwina.eu | www.barwina.eu

we współpracy z:



adwokaci spółka partnerska www.kkpw.pl



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

Wskazanemu przepisowi zarzucam naruszenie:

art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji w ten sposób, iż w sposób niedopuszczalny ogranicza prawo własności, pozbawiając podatnika środków pieniężnych tytułem zobowiązania podatkowego, które winno się przedawnić, a przedawnieniu nie uległo, wobec umożliwienia organom postępowania przygotowawczego arbitralnego zawieszania biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego, poprzez wszczynanie postępowań przygotowawczych tylko i wyłącznie w tym celu w sytuacji, gdy brak jest uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego, nie przyznając jednocześnie podatnikowi żadnych środków kontroli prawidłowości wszczęcia postępowania karnego bądź karnego skarbowego, co stoi w jaskrawej sprzeczności z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa i jednocześnie oznacza, że instytucja przewidziana w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest instrumentem konfiskaty mienia.

Wnoszę o połączenie sprawy niniejszej ze sprawą zainicjowaną wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich i rozpoznawaną obecnie pod sygnaturą K 31/14 oraz o łączne rozpoznanie obu spraw.

PODSTAWY SKARGI KONSTYTUCYJNEJ

1. Orzeczenie organu władzy publicznej naruszające prawa konstytucyjne

Orzeczeniem naruszającym konstytucyjne prawa skarżącego jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia sierpnia 2016 roku, w sprawie o sygnaturze akt

Powyższy wyrok jest ostateczny, zaś skarżącemu nie przysługuje żaden środek zaskarżenia od tego orzeczenia. Oznacza to, iż przedmiotowym wyrokiem ostatecznie rozstrzygnięto o prawach konstytucyjnych skarżącego.

Wobec powyższego należy stwierdzić, iż skarga niniejsza została wywiedziona po wyczerpaniu drogi prawnej.

2. Podmiotowe prawa konstytucyjne naruszone przez orzeczenie NSA

Powyżej przywołanym wyrokiem NSA w Warszawie naruszono konstytucyjne prawo skarżącej do własności środków pieniężnych, określone w art. 64 ust 1 i 3 Konstytucji, poprzez pozbawienie skarżącego tych środków, na podstawie zaskarżonego przepisu, poprzez bezprawne i arbitralne zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, do czego doszło na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sytuacji, gdy brak było uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego, zaś samo wszczęcie nastąpiło tylko i wyłącznie celem zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego, tj. w rażącej sprzeczności z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji.

3. Określenie sposobu naruszenia konstytucyjnych praw skarżącego w wydanym orzeczeniu

Zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2005 zostało skarżącemu określone decyzją Dyrektora Izby Skarbowej z dnia czerwca 2011 roku. Decyzja ta została skarżącemu doręczona w dniu 14 lipca 2011 roku.

Po doręczeniu przedmiotowej decyzji wiadomym było, iż organ podatkowy nie będzie w stanie zakończyć decyzją ostateczną postępowania podatkowego przed upływem terminu przedawnienia tego zobowiązania, który upływał wraz z 31 grudnia 2011 roku.

Do przedawnienia zobowiązania podatkowego doszłoby niechybnie, bowiem po złożeniu odwołania od decyzji podatkowej – decyzja organu podatkowego II instancji wydana została dopiero dnia lipca 2013 roku.

W tej sytuacji organ podatkowy zmuszony był zawiesić bieg terminu zobowiązania podatkowego.

Mimo faktu, iż skarżący zaangażował się w spór z organem podatkowym i wykazywał istotę rozwiązań gospodarczych stosowanych w toku prowadzonej działalności, dowodząc, iż nie miały one na celu unikanie opodatkowania, ale były uzasadnione ekonomicznie i gospodarczo – organ podatkowy wszczął postępowanie karne skarbowe, zaś niezwłocznie po wszczęciu postępowania karnego skarbowego – skarżącemu ogłoszono zarzut postanowienie o przedstawieniu zarzutów.

Oczywistym jest, iż brak było jakichkolwiek podstaw do podjęcia takich działań, a miały one na celu jedynie spowodowanie spoczywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym zarzut ten był podnoszony we wniosku o wystąpienie do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, w którym to skarżący wywodził:

Podatnik złożył bowiem deklarację PIT-36L za rok 2005, w której zadeklarował podatek. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej decyzją z dnia .06.2011 roku w części określił wysokość zobowiązania podatkowego, a w części ustalił nowe zobowiązanie podatkowe według stawki 50%. Podatnik nie zgodził się z organem podatkowym i wszedł z nim w spór składając odwołanie od przedmiotowej



decyzji. Ponieważ zbliżał się termin przedawnienia zobowiązania, wszczęto dnia 10.10.2011 roku dochodzenie, w którym dnia 10.10.2011 roku przedstawiono podatnikowi zarzut. Nie podejmując żadnych innych czynności w dochodzeniu, postępowanie karne skarbowe zawieszono, co najlepiej dowodzi faktu, że instytucję wszczęcia postępowania karnego organ traktował w sposób instrumentalny.

Z analizy akt postępowania karnego skarbowego w sposób niezbity wynika, iż postępowanie to wszczęto tylko i wyłącznie celem zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, bowiem w jego toku podjęto jedynie pięć czynności (wszczęcie, przedstawienie zarzutu, ogłoszenie zarzutu, przesłuchanie podejrzanego, zawieszenie postępowania), z których wszystkie obciążone są wadami. Wszczęcie postępowania winno nastąpić wobec powzięcia podejrzenia popełnienia czynu zabronionego. Fakt rozpoczęcia sporu z organem podatkowym nie uzasadnia jeszcze takiego podejrzenia. Przedstawienie zarzutu o czyn z art. 56 § 2 k.k.s. było wadliwe o tyle, iż w braku ostatecznej decyzji podatkowej nie jest możliwe określenie zobowiązania podatkowego stanowiącego kwotę uszczuplenia bądź narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej, stanowiącej znamię czynu zabronionego. Następnie tę wadliwą decyzję ogłoszono podatnikowi, byle tylko nie doszło do przedawnienia karalności czynu. Ponieważ organ nie planował żadnych innych czynności, a jedynie zamierzał „uciec” przed zbliżającymi się terminami przedawnień, postępowanie karne skarbowe zawieszono z uwagi na to, iż jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione z uwagi na postępowanie toczące się przed organem podatkowym (art. 114a k.k.s.).

Zarówno podatnik, organ podatkowy, jak i finansowy organ postępowania przygotowawczego mieli świadomość, iż wszczęcie postępowania karnego skarbowego jest obliczone wyłącznie na uniknięcie przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jednakże podatnik nie miał żadnej możliwości zakwestionowania tejże decyzji, ani też spowodowania postępowania w przedmiocie kontroli jej legalności.

Z treści pism składanych w toku sprawy, odwołań i skarg wynika jednoznacznie, iż skarżący kwestionował zobowiązanie podatkowe, a zatem znajdował się w sporze z organem podatkowym. Nie istniało jakiegokolwiek uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego.

Oznacza to, iż celem wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie było ściganie przestępstwa, lecz potrzeba zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego. Takie zaś wszczęcie jest bezprawne, bowiem może ono nastąpić tylko na skutek powzięcia uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa, którego wszak nie powzięto.

Na skutek spowodowania spoczywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – umożliwiono organowi podatkowemu II instancji wydanie decyzji w dniu 10 lipca 2013 roku.

Należy zauważyć, iż gdyby nie doszło do zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego – zostałyby ono zawieszono wobec wniesienia przez skarżącego skargi do Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego, co nastąpiło 10 sierpnia 2013 roku.

Do tego czasu zobowiązanie – zgodnie z prawem – powinno ulec przedawnieniu, zaś nie uległo wobec bezprawnego działania finansowego organu postępowania przygotowawczego.

W konsekwencji doszło do sytuacji, w której Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie nie podzielił stanowiska skarżącego i obie decyzje podatkowe organów obu instancji utrzymały się w obrocie prawnym. Tym samym skarżący został obciążony dodatkowym zobowiązaniem

podatkowym, które to zostało mu określone tylko i wyłącznie wobec bezprawnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Oznacza to, iż arbitralne zawieszenie biegu terminu zobowiązania podatkowego, na podstawie art. 70 § 1 pkt 6 o.p., który umożliwia wywoływanie tego typu skutków w sposób dowolny, z pogwałceniem zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa – doprowadziło po stronie skarżącego do naruszenia prawa własności środków pieniężnych, które zobowiązany jest odprowadzić tytułem określonego zobowiązania podatkowego, które wszak winno ulec przedawnieniu.

4. Wydanie orzeczenia na podstawie zaskarżonych przepisów

Zaskarżony przepis był jedną z podstaw wydania wyroku, którym ostatecznie orzeczono o prawach skarżącego.

Należy podnieść, iż jeszcze w toku postępowania przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w S , pismem z dnia lutego 2014 roku skarżący wniósł o przedstawienie Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego w przedmiocie zgodności zaskarżonego przepisu z art. 2 Konstytucji.

Wniosek ten nie został uwzględniony, jednakże w skardze kasacyjnej skarżącego z dnia maja 2014 roku, wywiedzionej od wyroku WSA w S , w punkcie VII sformułowano zarzut naruszenia zaskarżonego przepisu poprzez przyjęcie, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego w sytuacji gdy brak było podejrzenia popełnienia czynu zabronionego pociąga za sobą spoczywanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zarzut ten został rozpatrzony przez Naczelnego Sąd Administracyjny w Warszawie w ten sposób, iż Sąd ten nie uznał za uzasadnione występowanie z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego, bowiem wyrokiem z dnia 17 lipca 2012 roku, w sprawie P 30/11 Trybunał uznał jednoznacznie, iż wszczęcie postępowania karnego skarbowego, o którym podatnik został zawiadomiony – zawiesza bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W konsekwencji Sąd wywiódł, iż art. 70 § 1 pkt 6 o.p. nie został naruszony.

Z powyższego wynika, iż legalność stosowania zaskarżonego przepisu była badana przez Sąd, który w sposób ostateczny orzekł o prawach skarżącego.

5. Wykazanie dochowania terminu skargi konstytucyjnej

Termin do wniesienia skargi konstytucyjnej wynosi 3 miesiące od dnia doręczenia skarżącemu ostatecznego rozstrzygnięcia.

W sprawie niniejszej ostatecznym rozstrzygnięciem jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia sierpnia 2016 roku, wydany w sprawie , co już zostało

Postanowieniem z dnia października 2011 roku organ przedstawił zarzut skarżącemu, który to został mu ogłoszony w dniu października 2011 roku

Dowód: postanowienie o wszczęciu dochodzenia z dnia .10.2011 roku
 postanowienie o przedstawieniu zarzutów z dnia .10.2011 roku

Odwołanie od decyzji organu I instancji zostało rozpoznane decyzją z dnia lipca 2013 roku w ten sposób, iż zaskarżona decyzja została uchylona w całości, zaś organ odwoławczy określił i ustalił zobowiązanie podatkowe według własnych ustaleń.

Dowód: decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w S z dnia .07.2013 roku

Decyzja organu odwoławczego została zaskarżona przez stronę skargą z dnia sierpnia 2013 roku.

Dowód: skarga z dnia .08.2013 roku

W toku postępowania sądowoadministracyjnego skarżący złożył wniosek o wystąpienie z pytaniem prawnym do Trybunału konstytucyjnego pismem z dnia lutego 2014 roku

Dowód: wniosek skarżącego z dnia .02.2014 roku

Na skutek skargi Wojewódzki Sąd Administracyjny w S wyrokiem z dnia marca 2014 roku, w sprawie – skargę oddalił.

Dowód: wyrok WSA w S z dnia .03.2014, w sprawie

W związku z powyższym skarżący wywiódł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego pismem z dnia maja 2014 roku, która wyrokiem z dnia sierpnia 2016 roku, w sprawie – została oddalona.

Dowód: skarga kasacyjna z dnia .05.2014 roku
 wyrok NSA w Warszawie z dnia .08.2016 roku, w sprawie



II. Uzasadnienie skargi konstytucyjnej

1. Zdaniem skarżącego art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest niezgodny z art. 2 Konstytucji przez to, że narusza wywodzoną z zasady państwa prawa zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, w ten sposób, iż pozwala finansowym organom postępowania przygotowawczego w sposób arbitralny wszczynać dochodzenia, a w konsekwencji w sposób dowolny zawieszać bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie przyznając jednocześnie podatnikowi żadnych środków obrony jego praw, a w szczególności kontroli legalności postanowienia o wszczęciu dochodzenia bądź śledztwa, w tym kontroli istnienia podejrzenia popełnienia przestępstwa w rozumieniu art. 303 k.p.k. i 325a § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.

Ta wada zaskarżonego przepisu skutkuje naruszeniem prawa własności skarżącego (art. 64 ust 1 i 3 Konstytucji) w ten sposób, iż doszło do bezprawnego zapobieżenia przedawnieniu zobowiązania podatkowego, które uległoby przedawnieniu, gdyby zaskarżony przepis nie naruszał zasad wywodzonych z art. 2 Konstytucji. Wobec faktu, iż w sposób bezprawny zapewniono spoczywanie terminu przedawnienia – skarżący został pozbawiony środków pieniężnych, czym naruszono jego prawo własności.

Przed uzasadnieniem skargi należy poczynić kilka uwag ogólnych.

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

Po drugie, norma będąca przedmiotem badania w sprawie P 30/11 została wyprowadzona z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 roku o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387) oraz wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 listopada 2007 roku w sprawie SK 16/05 (Dz. U. Nr 221, poz. 1650), zaś przedmiotem niniejszego wniosku jest norma prawna wywiedziona z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 roku o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306). **Oznacza to, iż nie ma przeszkód, aby kwestionowany przepis ponownie przywołać w skardze konstytucyjnej jako przedmiot kontroli.**

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

zasygnalizował istnienie ryzyka wyprowadzenia z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. innej (niepoddanej kontroli w sprawie P 30/11) wątpliwej konstytucyjnie normy prawnej.

2. Zgodnie z art. 70 § 1 o.p., zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie zobowiązania podatkowego skutkuje tym, że po upływie określonego czasu nieuiszczone zobowiązanie podatkowe wygasa – zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 o.p. – z mocy prawa łącznie z odsetkami za zwłokę, bez potrzeby podejmowania przez organ podatkowy jakichkolwiek innych czynności. Organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia nie może skutecznie żądać zapłaty należności, zaś dobrowolna zapłata podatku po tym terminie skutkuje powstaniem u podatnika nadpłaty podlegającej zwrotowi. Mechanizm przedawnienia uregulowany w art. 70 o.p. odnosi się do zobowiązań podatkowych, a zatem do sytuacji, w której wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane. Powinność świadczenia jest na tym etapie skonkretyzowana. Przedawnienie zobowiązania uregulowane w art. 70 o.p. dotyczy zarówno zobowiązań powstałych z mocy prawa, jak też ustalonych w drodze konstytucyjnej decyzji wymiarowej.

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

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

Swoboda ustawodawcy jest ograniczana w szczególności w przypadku przepisów, które mają dla podatnika charakter gwarancyjny, a tego rodzaju przepisami są z pewnością przepisy dotyczące biegu terminu przedawnienia, gdyż normują jego przerwanie lub zawieszenie, a także długość trwania samego terminu przedawnienia, na skutek tych zdarzeń. Zbyt krótkie terminy przedawnienia pozostawałyby w sprzeczności z zasadami powszechności i sprawiedliwości podatkowej, zaś terminy zbyt długie – powodowałyby, że instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego byłaby pozorna. Okoliczności, które ustawodawca powinien wziąć pod uwagę, ustalając termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, Trybunał wskazał w wyroku P 26/10.

Stwierdził bowiem, iż należałoby uwzględnić realną możliwość egzekwowania przez organy podatkowe niezapłaconych należności, okresy zawieszenia, gdy przedawnienie nie biegnie, a ponadto inne okoliczności, związane choćby z prowadzeniem różnego rodzaju kontroli podatkowych, które nie powodują zawieszenia bądź przerwania biegu przedawnienia. Ustawodawca powinien wziąć pod uwagę również okoliczności faktyczne, towarzyszące egzekwowaniu należności podatkowych, jak chociażby zachowania podatników uchylających się od opodatkowania czy też ukrywających majątek przed egzekucją. Nie bez znaczenia dla określenia długości terminu przedawnienia pozostaje wreszcie faktyczna wydolność organów administracji podatkowej, chociaż słabość instytucjonalna państwa nie może stanowić samoistnej przesłanki usprawiedliwiającej nadmierne wydłużanie terminu przedawnienia.

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

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

3. Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa ma swoje źródło w art. 2 Konstytucji. Opiera się ona, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, na „pewności prawa a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie ich działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych” (wyrok z 14 czerwca 2000 roku, P 3/00). Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa

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

W tym miejscu należy podnieść, iż skarżący zna utrwaloną linię orzeczniczą Trybunału zgodnie z którą nie jest dopuszczalnym uczynienie art. 2 Konstytucji samodzielny wzorcem kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną (wyrok z dnia 29 stycznia 2014 roku, SK 9/12 wraz z przywołanym tam orzecznictwem).

Nadto, skarżący ma świadomość, iż niedopuszczalnym jest kwestionowanie niezgodności przepisu ustawy z art. 64 Konstytucji poprzez sam fakt nałożenia podatku. Oczywistym jest, iż jednym z podstawowych obowiązków jednostki, wyrażonych zresztą w Konstytucji (art. 84 Konstytucji) jest obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Ustawodawca ma zatem szeroką swobodę i umocowanie konstytucyjne do nakładania ciężarów i świadczeń publicznonprawnych.

Podkreślić należy jednak, iż żadna z dwóch powyższych okoliczności nie zachodzi w niniejszej sprawie. Skarżący nie zarzuca naruszenia samej zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, lecz naruszenie prawa własności, które nastąpiło poprzez niezgodność zaskarżonego przepisu z art. 2 Konstytucji, a do którego by nie doszło, gdyby taka niezgodność nie wystąpiła. Jednocześnie należy podnieść, iż takie przywoływanie wzorca kontroli jest w orzecznictwie Trybunału akceptowane. Trybunał stwierdził bowiem, iż o ile naruszenie art. 64 Konstytucji przez przepis prawa podatkowego nie może dotyczyć samej okoliczności nałożenia podatku, o tyle może dotyczyć formy i sposobu nakładania obowiązków podatkowych (wyrok SK 79/06). Podnoszono także w orzecznictwie Trybunału, iż niedopuszczalnym jest czynienie z przepisów prawa daninowego instrumentu konfiskaty mienia (wyrok z dnia 25 listopada 1997 roku, K 26/07, wyrok z dnia 5 stycznia 1999 roku, K 27/98).

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

Organy postępowania przygotowawczego, w tym i finansowe organy postępowania przygotowawczego działają na podstawie i w granicach prawa, co oznacza, iż każde działanie takiego organu musi znajdować oparcie w obowiązujących przepisach prawa. Skoro zatem art. 303 k.p.k. (325a § 2 k.p.k.) w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. stanowi, iż śledztwo (dochodzenie) w sprawie karnej skarbowej jest wszczynane przez finansowy organ postępowania przygotowawczego tylko wtedy, gdy zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego, wszczęcie takiego postępowania tylko i wyłącznie celem przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, musi być uznane za działanie bezprawne.

Działanie takie na gruncie prawa karnego nie budzi wątpliwości natury konstytucyjnej, bowiem samo wszczęcie postępowania karnego nie kreuje w znaczący sposób sfery praw i obowiązków podejrzewanego. W większości przypadków, gdy podejrzenie popełnienia czynu okazuje się na dalszym etapie postępowania nietrafne i postępowanie zostaje umorzone – podejrzewany w ogóle nie dowiaduje się, iż były prowadzone jakiegokolwiek czynności. Stąd też nie jest konieczne



przyznawanie komukolwiek przez ustawodawcę uprawnienia do złożenia zażalenia na postanowienie o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa.

Inaczej sytuacja wygląda w postępowaniu karnym skarbowym. Wszczęcie dochodzenia bądź śledztwa już w fazie in rem powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a więc w istotny sposób kreuje sferę obowiązków podatnika. Jednakże w dalszym ciągu podatnik nie ma możliwości zaskarżenia postanowienia o wszczęciu postępowania, ani żadnej innej drogi uchylecia tejże decyzji, bądź też spowodowania postępowania mającego na celu kontrolę jej legalności.

Wobec wywodów powyższych oraz założenia, iż organy podatkowe powołane są do skutecznego egzekwowania zobowiązań podatkowych, stwierdzić należy, iż istnieje potencjalna możliwość wykorzystywania postępowań karnych skarbowych tylko i wyłącznie do spowodowania spoczywania biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego. Możliwość ma charakter potencjalny, bowiem postępowanie karne skarbowe i podatkowe mogą być prowadzone odrębnie, tzn. że po określeniu zobowiązania podatkowego w postępowaniu podatkowym, może zostać wszczęte postępowanie karne celem stwierdzenia czy popełniono czyn zabroniony. Możliwa jest także odwrotna sytuacja, gdy wszczynane jest postępowanie karne skarbowe, w którym ujawniony zostaje czyn zabroniony, jednakże z uwagi na to, iż nie ma dokumentu, z którego wynikałoby zobowiązanie podatkowe (deklaracja podatkowa, decyzja ostateczna), wszczynane jest postępowanie podatkowe.

Jednakże silną przesłanką wskazującą na możliwość instrumentalnego wykorzystywania postępowań karnych, jest fakt, iż organem podatkowym prowadzącym postępowania podatkowe jest Naczelnik Urzędu Skarbowego, zaś finansowym organem postępowania przygotowawczego jest Urząd Skarbowy, którym kieruje Naczelnik tego. Abstrahując od kwestii występującego tutaj dualizmu kompetencyjnego, wskazać należy, iż zarówno pracownicy fizycznie podejmujący czynności w postępowaniu podatkowym jak i pracownicy fizycznie podejmujący czynności w postępowaniu karnym skarbowym są podwładnymi tej samej osoby, czyli Naczelnika Urzędu Skarbowego, który z kolei ponosi odpowiedzialność służbową za zobowiązania podatkowe, które uległy przedawnieniu w wyniku jego bezczynności jako organu podatkowego. Analogiczna sytuacja może występować w przypadku Urzędów Kontroli Skarbowej. Z opisanego powyżej stanu nietrudno wysnuć wniosek, iż istnieje nieformalny nacisk na „zapobieganie” przedawnieniom zobowiązań podatkowych, poprzez wszczynanie postępowań karnych skarbowych tym bardziej, że postanowienie o wszczęciu dochodzenia bądź śledztwa pozostaje poza jakąkolwiek kontrolą z punktu widzenia legalności.

W sprawie niniejszej występuje sytuacja przywołana powyżej bowiem pomiędzy inspektorem kontroli skarbowej a Dyrektorem Urzędu Kontroli Skarbowej w S istnieje więź służbowa, jak pomiędzy naczelnikiem urzędu skarbowego a jego podwładnym czyli oskarżycielem skarbowym. Tajemnicą polszynela jest, iż pracownicy organów kontroli i organów podatkowych znają się, niejednokrotnie współpracują i pomagają sobie wzajemnie w tej pracy.

Warto podkreślić, iż funkcją prawa karnego co do zasady jest ochrona dóbr prawem chronionych. Arbitralne i instrumentalne wykorzystywanie prawa karnego, w celu realizacji doraźnych celów administracji publicznej, a nierzadko rozwiązywania problemów spowodowanych opieszałością organu podatkowego, stanowi szczególny rodzaj nadużycia i pozostaje w jaskrawej sprzeczności z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Należy także stwierdzić, iż skoro ustawodawca określił 5-letni termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, to tym samym stwierdził, iż w przypadku uchylania się przez podatnika od opodatkowania, jest to dla organu podatkowego wystarczający okres czasu do wprowadzenia do obrotu prawnego ostatecznej decyzji podatkowej, na podstawie której można następnie wystawić tytuł wykonawczy i prowadzić egzekucję. W postępowaniu egzekucyjnym termin przedawnienia traci na znaczeniu, bowiem każde zastosowanie środka egzekucyjnego przerywa bieg terminu przedawnienia, który rozpoczyna swój bieg na nowo od dnia następującego po dniu zastosowania tego środka. Organ podatkowy ma zatem dość czasu na określenie zobowiązania podatkowego decyzją ostateczną.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt sprawy niniejszej należy wskazać, iż wszczęcie dochodzenia nastąpiło tylko i wyłącznie celem zawieszenia biegu terminu zobowiązania podatkowego i umożliwienia organowi podatkowemu wydanie decyzji ostatecznej.

5. W tym miejscu koniecznym jest wskazanie, iż skarga niniejsza wywiedziona została w ostatnim dniu terminu, w sytuacji, gdy nie zakończyła się ogłoszeniem wyroku sprawa rozpoznawana przez Trybunał Konstytucyjny z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, zarejestrowana pod sygnaturą K 31/14, której przedmiotem jest m.in. przepis zaskarżony skargą niniejszą.

W sprawie tej w dniu 10 stycznia 2017 roku odbyła się rozprawa, na której podniesiono szereg argumentów aktualnych także na tle niniejszej skargi, a do których nie sposób się nie odnieść.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, iż Prokurator podniósł istotny argument, zgodnie z którym, gdyby rzeczywiście doszło do sytuacji, w której wszczęcia postępowań karnych skarbowych następują tylko i wyłącznie celem zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego – powinny być one następnie masowo umarzone, zaś na etapie postępowania sądowego zapadać powinny masowo wyroki uniewinniające oskarżonych od zarzucanych im czynów. Ponieważ sytuacja taka nie ma miejsca – należy, w ocenie Prokuratora wywodzić, iż wszczęcia te nie były bezpodstawne, lecz motywowane uzasadnionym podejrzeniem popełnienia przestępstwa.

Z tak podniesionym argumentem nie można się zgodzić, gdyż mija on istotę problemu. Instrumentalne wszczęcie przez finansowy organ postępowania przygotowawczego postępowania karnoskarbowego jest niewątpliwie działaniem bezprawnym, art. 303 k.p.k. (325a § 2 k.p.k.) w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. przewiduje bowiem, że zainicjowanie postępowania przygotowawczego jest legalne wyłącznie wówczas, gdy zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa bądź wykroczenia skarbowego. Jeżeli brak takiego uzasadnionego podejrzenia w momencie wydania postanowienia o wszczęciu postępowania, wszczęcie postępowania przygotowawczego jest niedopuszczalne, niezależnie od tego jak bardzo organowi zależy na zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Wywód ten prowadzi do konkluzji, że z braku masowych wyroków uniewinniających nie można wnioskować o legalności wszczynania postępowań przygotowawczych. Stan wiedzy o faktach sądu wydającego wyrok skazujący ma się przecież nijak do stanu wiedzy organu wszczynającego postępowanie.

Podnoszony przez Prokuratora argument jest nietrafny również z tej przyczyny, że widzenia całkowicie pomija relację, która łączy prawo podatkowe z prawem karnym skarbowym. O ile

bowiem przepisy prawa podatkowego normują obowiązki podatkowe jednostki, o tyle przepisy prawa karnego skarbowego statuują sankcje za naruszenie tych obowiązków.

Należy zatem zapytać – w jaki sposób finansowy organ postępowania może mieć uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego, gdy nie stwierdzono jeszcze, czy w ogóle doszło do naruszenia jakiegokolwiek obowiązku.

Innymi słowy stanowisko Prokuratora sprowadza się do twierdzenia zgodnie z którym organ podatkowy nie wie jeszcze czy podatnik naruszył obowiązek – a finansowy organ postępowania przygotowawczego nie tylko już wie, że obowiązek naruszony został, ale też wie że będzie koniecznym doprowadzenie do wymierzenia podatnikowi kary kryminalnej za naruszenie tego obowiązku.

To wewnętrznie sprzeczne stanowisko jest wynaturzeniem i w sposób oczywisty pozostaje nie do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego i wywodzonej z niej zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Odnosząc się zaś do braku masowych umorzeń i uniewinnień – wyjaśnienie jest zgoła inne. W pierwszej kolejności należy zauważyć, prawo podatkowe jest dość specyficznie rozumiane w sądach karnych. Przede wszystkim należy zauważyć, iż dominujące stanowisko sądów karnych jest takie, iż skoro na obywatelach ciąży obowiązek podatkowy – winni oni we własnym zakresie zorientować się w swoich obowiązkach, bowiem za uchybienie tym obowiązkom odpowiadają karnie, nie bacząc z jak bardzo skomplikowaną materią mamy do czynienia.

Trudno nie odnieść wrażenia, iż system ten działa niczym automat i pozostaje w mniejszym bądź większym oderwaniu od zawinienia sprawcy. Zdarzają się bowiem sytuacje, w których dochodzi do rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych – a zatem specjaliści mają wątpliwości czy stanowisko podatnika jest prawidłowe! – ale w przypadku oddalenia skargi podatnik zostanie niechybnie ukarany, bowiem podatnik wątpliwości mieć nie może i powinien znać prawo podatkowe lepiej niż sąd administracyjny.

Na porządku dziennym są uzasadnienia wyroków sądów karnych, zgodnie z którymi przedsiębiorca nie może tłumaczyć swoimi niepowodzeniami gospodarczymi braku wpłaty podatku w ustawowym terminie. O ile jeszcze można by zgodzić się z tym stanowiskiem w sytuacji, gdy podatnik dysponował środkami pieniężnymi, lecz przeznaczył je na inne cele – o tyle sąd karny niechętnie uwzględnia na korzyść oskarżonego nawet okoliczność, w której podatnik zainwestował środki, jednakże inwestycja się nie zwróciła i nie było obiektywnej możliwości uiszczenia zobowiązania podatkowego.

Przypadki takie były omawiane nie tylko w orzecznictwie, ale w piśmiennictwie:

[...]

Literatura karnoskarbowa komentując wprowadzenie nowego w prawie karnym skarbowym znamienia "uporczywości" w omawianym art. 57 § 1 KKS, w większości odwoływała się wprost i bez żadnych zastrzeżeń do dominującej wykładni znamienia "uporczywości" przy niealimentacji (zob. G. Bogdan, A. Nita, J. Raglewski, A.R. Świątłowski, Kodeks karny skarbowy, s. 344; Bartosiewicz, Kubacki, Kodeks, 2010, s. 330; Prusak, Prawo, s. 234; Kotowski, Kurzępa, 2007, Komentarz, s. 277). Jedynie T. Grzegorzcyk, również wskazując na dorobek doktryny i orzecznictwa wypracowany na gruncie niealimentacji, zalecał "pewną ostrożność" przy jego przenoszeniu na grunt art. 57 § 1 KKS. Stwierdził, że "nie można (...) uznać za usprawiedliwiające opóźnienie w regulowaniu podatku niezgromadzenie przez podatnika na czas środków finansowych na pokrycie podatku w terminie"

(Grzegorzcyk, Komentarz, 2009, s. 298). Z tego krótkiego stwierdzenia wynika, że brak środków, czyli brak możliwości zapłaty w dłuższym czasie nie usprawiedliwia. Autor nie odniósł się do kwestii przyczyny tego braku środków, a przecież wyraźnie można rozróżnić sytuację, gdy podatnik nie ma środków na zapłatę podatku, gdyż je trwoni, od sytuacji gdy nie ma środków, ponieważ przeznaczył je na inne również obowiązujące go zobowiązania lub na inne cele (np. kosztowne leczenie). W post. SN z 27.3.2003 r. (I KZP 2/03, OSNKW 2003, Nr 5–6, poz. 57) odrzucono tezę (nawiązującą do niealimentacji), jakoby koniecznym warunkiem "uporczywości" w świetle art. 57 § 1 KKS była obiektywna możliwość zapłaty podatku. Zdaniem Sądu Najwyższego, nie można do rozliczeń podatnika z fiskusem stosować takich samych reguł, jak do rozliczeń cywilnoprawnych. **Podatnik nie może, w ocenie Sądu, przerzucać na Skarb Państwa i pozostałych regulujących terminowo podatki podatników swoich niepowodzeń gospodarczych i nie płacić w terminie swych zobowiązań podatkowych, tłumacząc się brakiem środków na wymagane podatki.**

[...]

(L. Wilk, J. Zagrodnik, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, 2016)

Na powyżej przywołanym przykładnie wyraźnie widać, iż mamy do czynienia z powrotem do odpowiedzialności obiektywnej. Nie sposób w tym miejscu nie zapytać – jak powyżej przywołane stanowisko doktryny i orzecznictwa ma się do stanowiska Prokuratora, przedstawionego na rozprawie w dniu 10 stycznia 2017 roku, zgodnie z którym sankcja określona w prawie karnym skarbowym nie jest przewidziana dla podatników, którzy nie płacą bo nie mają środków, tylko dla tych, którzy środki mają, ale nie uiszczają podatku, bo nie chcą tego zrobić.

Reasumując, należy stwierdzić, iż bardzo trudno jest bronić się przed zarzutem w postępowaniu karnym skarbowym, skoro stanowisko sądów karnych jest w istocie powrotem do odpowiedzialności obiektywnej z jednej strony, zaś z drugiej – odmawia się podatnikowi nawet możliwości wejścia w spór z fiskusem. Trudno w tej sytuacji dziwić się, że niemalże każde określenie zobowiązania podatkowego kończy się poniesieniem odpowiedzialności karnej skarbowej.

Na marginesie należy zauważyć, iż Prokurator dopuszcza się w swojej argumentacji swoistej manipulacji – bowiem usiłuje stwarzać wrażenie, iż sprawy będące wyjątkami od reguły w istocie stanowią zasadę ogólną. Prokurator twierdzi bowiem, iż podstawowymi sprawami, w których dochodzi do wszczęcia postępowania karnego skarbowego, a w konsekwencji zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego w dwóch rodzajach spraw – są sprawy proste, które szybko kończą się decyzją ostateczną i na jej podstawie wszczynane jest postępowanie karne skarbowe, w którym ustalane są przesłanki odpowiedzialności karnej skarbowej oraz sprawy, w których najpierw następuje wszczęcie dochodzenia lub śledztwa, w którym zabezpieczone zostają dowody, na podstawie których dopiero prowadzone jest postępowanie podatkowe.

Prokurator wymienił zatem dwie grupy spraw – najprostsze i najpoważniejsze które mają charakter marginalny – pominął zaś grupę największą, czyli sprawy w których podatnik po prostu nie zgadza się z organem podatkowym co do wysokości podatku, który ma zapłacić.

Jeśli bowiem najpierw następuje wszczęcie postępowania karnego skarbowego, sprawa zazwyczaj jest bardzo poważna. Dochodzi na przykład do wykrycia tzw. karuzeli podatkowej, w tym prania pieniędzy, bądź innych poważnych przestępstw, co skutkuje koniecznością podjęcia szybkich



działań, w tym przeszukań i zatrzymań i dopiero w następstwie tak zgromadzonego materiału dowodowego określone jest zobowiązanie podatkowe w postępowaniu podatkowym.

Tymczasem najczęstszy przypadek bezpodstawnego wszczęcia postępowania podatkowego dotyczy sytuacji, w której podatnik bądź to z braku dostatecznej wiedzy, bądź z braku doświadczenia, bądź po prostu nie zgadzając się ze stanowiskiem organu podatkowego – deklaruje kwotę odmienną, niż powinien. Ponieważ spraw takich jest najwięcej, a dotyczą one sporu na gruncie prawa podatkowego, które jest prawem specyficznym – z jednej strony organ ma problem z przeprowadzeniem wszystkich postępowań w terminie przedawnienia, z drugiej rezultat postępowania podatkowego nie jest oczywisty.

W takich oto przypadkach następuje wszczęcie postępowania karnego skarbowego, które to zapobiega przedawnieniu zobowiązania podatkowego, nie przyznając jednocześnie podatnikowi żadnego środka, którym mógłby doprowadzić do kontroli zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – czego Prokurator dostrzec nie chce.

Co więcej nie polega na prawdzie stanowisko Prokuratora zgodnie z którym pięcioletni termin przedawnienia zobowiązania podatkowego jest terminem stosunkowo krótkim.

Prokurator zapomina, iż ustawodawca wyposażył organ podatkowy w inne instrumenty umożliwiające przeciwdziałanie przedawnieniu zobowiązania podatkowego – takie jak np. dokonanie zabezpieczenia na majątku podatnika jeszcze przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, w trybie art. 33 o.p., w przypadku którego doręczenie podatnikowi zarządzenia zabezpieczenia również zawiesza bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 1 pkt 4 o.p.). Nieprawdą jest także, iż w terminie 5-letnim należność winna zostać wyegzekwowana, jak sugerował Prokurator, bowiem zastosowanie środka egzekucyjnego każdorazowo przerywa termin przedawnienia zobowiązania podatkowego, który biegnie od nowa (art. 70 § 4 o.p.). Co więcej – należy pamiętać, iż organ podatkowy może nadać decyzji nieostatecznej rygor natychmiastowej wykonalności i przystępując do egzekucji zastosować środek egzekucyjny, który to termin przedawnienia przerwie. Nie można zapominać także, iż w momencie wszczęcia egzekucji sprawa znajduje się już nierzadko na etapie postępowania sądowno-administracyjnego, zaś wniesienie skargi do sądu administracyjnego jest kolejną samodzielną przesłanką spoczywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Organ podatkowy posiada zatem cały szereg instrumentów uregulowanych w prawie podatkowym do legalnego przeciwdziałania przedawnianiu zobowiązań podatkowych, które w dodatku podlegają instancyjnej kontroli organu II instancji oraz sądów administracyjnych – na postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności służy zażalenie i skarga do sądu administracyjnego, na decyzję w przedmiocie zabezpieczenia na majątku podatnika zobowiązania podatkowego jeszcze nieokreślonej decyzją ostateczną – odwołanie i skarga do sądu administracyjnego, na zastosowanie środka egzekucyjnego i zabezpieczającego – odpowiednie środki określone ustawą o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Zadziwiające jest, że stronie nie służy żaden środek obrony przed arbitralnym wszczęciem postępowania karnego skarbowego – co doskonale wyjaśnia tak głębokie zainteresowanie organu podatkowego postępowaniami karnymi skarbowymi.

Jednakże już samo stanowisko Prokuratora winno budzić zdziwienie. Jeśli bowiem termin 5-letni ustawodawca uznał za wystarczający, zaś Prokurator uważa, iż jest on zbyt krótki i jednocześnie

wskazuje, iż art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest zgodny z Konstytucją – nie sposób nie zapytać czy stanowisko Prokuratora nie jest motywowane potrzebą umożliwienia organom władzy publicznej bezkarnego i arbitralnego przedłużania tego zbyt krótkiego terminu.

Niesłuszny jest pogląd Prokuratora, iż jednostce służą środki obrony w przypadku bezpodstawnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego, na przykład w postaci zawiadomienia o wykroczeniu dyscyplinarnym. Prokurator bowiem nie baczy, iż zawiadomienie takie okaże się w szczególności bezskuteczne w sytuacji, gdy wszczęcie dochodzenia bądź śledztwa było bezpodstawne. Należy bowiem pamiętać, iż jeśli zawiadomienie nie spowoduje wszczęcia postępowania dyscyplinarnego wobec funkcjonariusza prowadzącego postępowanie karne – podatnikowi nadal nie służy żaden środek, którym taką odmowę wszczęcia postępowania dyscyplinarnego mógłby kwestionować.

Nie trudno zatem wyobrazić sobie sytuację, w której organ podatkowy (Naczelnik) nakazuje wszcząć postępowanie karne skarbowe celem zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a kiedy tylko wpływa zawiadomienie o wykroczeniu dyscyplinarnym – nakazuje rzecznikowi dyscyplinarnemu odmówić wszczęcia postępowania dyscyplinarnego, wobec faktu, iż wszczęcie postępowania karnego skarbowego było zasadne.

Zatem odpowiedzialność dyscyplinarna funkcjonariusza nie chroni podatnika przed zasadniczą nieprawidłowością, jaką jest wszczynanie postępowań karnych skarbowych tylko i wyłącznie celem zawieszania terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Porządkując wywód, należy jedynie dodać, iż stan ten wstępuje i występować będzie z pewnością do czasu, do którego urzędnicy skarbowi objęci będą Korpusem Służby Cywilnej zgodnie z ustawą o służbie cywilnej. Stan ten ulegnie zmianie po wejściu w życie ustawy o Krajowej Administracji Podatkowej, która to przewiduje w opisywanej sytuacji w art. 275 u.k.a.s. odpowiednie stosowanie przepisów kodeksu postępowania karnego w postępowaniach dyscyplinarnych wobec funkcjonariuszy.

Nie można zatem wykluczyć, iż pokrzywdzony deliktem dyscyplinarnym będzie mógł wywieść zażalenie na odmowę wszczęcia postępowania dyscyplinarnego – jednakże zmiana ta ma jedynie charakter formalny, bowiem zażalenie rozpoznawać będzie organ znajdujący się w strukturze aparatu skarbowego. Nie trudno się domyślić jaka będzie skuteczność takiego zażalenia i jaki będzie sposób rozumowania organu je rozpoznającego – który stanie przed dylematem, ukarać funkcjonariusza za bezpodstawne wszczęcie postępowania karnego skarbowego, a następnie Naczelnika za dopuszczenie do przedawnienia zobowiązania podatkowego, czy może nie ukarać nikogo.

Odnosnie zaś rzekomej kontroli organu nadrzędnego nad finansowym organem postępowania przygotowawczego – stwierdzić należy, iż kontrola ta jest doskonałym przykładem aberracji występującej w postępowaniach karnych skarbowych, którym dość niedawno zaczęły przeciwdziałać Sąd Najwyższy.

Otóż, co do zasady dochodzenie o przestępstwo karne skarbowe prowadzone przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, nadzorowane jest przez organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego (art. 151c § 3 k.k.s.). Tymczasem przedłużenie terminu tego dochodzenia dokonuje organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego, lecz jedynie na dalszy czas oznaczony nie przenoszący łącznie 6 miesięcy,

natomiast na dalszy czas oznaczony powyżej 6 miesięcy – przedłużenia dokonuje prokurator (art. 153 § 1 k.k.s.).

Stan ten nie ulegał znaczącym zmianom pomimo kolejnych nowelizacji kodeksu karnego skarbowego, ponieważ o ile art. 151c k.k.s. wszedł w życie wraz z dniem 01 lipca 2015 roku, o tyle przed tym dniem ten sam stan prawny obowiązywał na podstawie art. 326 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. w zw. z art. 122 § 1 pkt 2 k.k.s.

Praktyka stosowania tych przepisów była różna – jednakże często zdarzały się przypadki, iż dochodzenia takie były przez pierwszych sześć miesięcy nadzorowane przez organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego (Izbę Skarbową lub Celną) i ten organ dokonywał przedłużeń czasu trwania dochodzenia na dalszy czas oznaczony. Po upływie 6 miesięcy przedłużeń dokonywał już Prokurator. Dochodziło wtedy do sytuacji, iż postępowanie przygotowawcze znajdowało się w praktyce poza jakimkolwiek nadzorem, bowiem Prokurator uważał, że jego rolą jest jedynie czas trwania dochodzenia przedłużyć, co czynił mechanicznie, zaś Izba, która winna nadzorować dochodzenie, nie miała już styczności z aktami sprawy, bowiem przesyłane były tylko Prokuratorowi do kolejnego przedłużenia. Nie można wykluczyć, iż w tym przypadku Izba trwała w przekonaniu, iż postępowania już nie nadzoruje.

Sytuacje te były niezwykle łatwe do rozpoznania, bowiem w takim przypadku sprawa w prokuraturze nie była rejestrowana w dawnym repertorium Ds. lecz w repertorium ko kks (zgodnie z Zarządzeniem Nr 5/10 Prokuratora Generalnego z dnia 31 marca 2010 r. w sprawie organizacji i zakresu działania sekretariatów i innych działów administracji w powszechnych jednostkach organizacyjnych prokuratury).

Trudno ocenić jak sytuacja ta wygląda w chwili obecnej, jednak prawdopodobnie zmieniło się tylko to, że dochodzenia o przestępstwa skarbowe, w których prokurator przedłuża czas trwania dochodzenia rejestrowane są obecnie w repertorium Di, nie zaś w ko kks (zgodnie z Zarządzeniem Ministra Sprawiedliwości z dnia 03.03.2016r. w sprawie organizacji i zakresu działania sekretariatów oraz innych działów administracji w powszechnych jednostkach organizacyjnych prokuratury).

Tę patologiczną sytuację dostrzegł Sąd Najwyższy, który rozpoznając pytanie Prokuratora Generalnego zmierzające do ustalenia czy przedłużenie czasu trwania dochodzenia o przestępstwo skarbowe odbywa się w ramach nadzoru nad tym postępowaniem – udzielił odpowiedzi twierdzącej uchwałą z dnia 28 stycznia 2016 roku w sprawie I KZP 13/15, czym rozwiązał wszelkie wątpliwości co do organu właściwego do nadzorowania dochodzeń skarbowych. Stan ten obrazuje jak doskonale funkcjonował nadzór nad dochodzeniem o przestępstwo skarbowe – którego wszczęcie zawiesza termin przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Końcowo należy zauważyć, iż niezrozumiałą jest problem braku tożsamości pomiędzy podejrzanym, a podatnikiem, którego bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego zaczął spoczywać na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Prokurator zdaje się twierdzić, iż w takim przypadku znów dojdzie do sytuacji, w której po ogłoszeniu zarzutu, np. byłemu prezesowi zarządu spółki kapitałowej – podatnik czyli spółka nie koniecznie musi się dowiedzieć o zawieszeniu terminu przedawnienia.

Stanowisko to jest sprzeczne z literalną treścią zaskarżonego przepisu, bowiem wynika z niego, iż o zawieszeniu biegu przedawnienia zawiadomiony ma zostać podatnik. Jeśli nawet przepis

zostanie uznany za niekonstytucyjny i w konsekwencji dopiero moment wejścia postępowania w fazie *ad personam* doprowadzi do spoczywania biegu przedawnienia – nadal będzie istniał obowiązek zawiadomienia podatnika o tym fakcie.

Nie sposób natomiast zrozumieć dlaczego w toku rozprawy przedstawiciel Rzecznika Praw Obywatelskich nie był w stanie wskazać celu, w jakim finansowe organy postępowania przygotowawczego wszczynają postępowania karne skarbowe, zaś po ogłoszeniu zarzutu je zawieszają. Oczywistym jest, że organy podatkowe kierują się interesem fiskalnym Skarbu Państwa. Doskonale widać to na przykładzie sprawy niniejszej, w której zarzut skarżącemu ogłoszono tylko po to, aby przedłużyć o 5 lat termin przedawnienia karalności czynu. Dopiero po ustaniu karalności i umorzeniu dochodzenia – dalszy bieg podjęłoby przedawnienie zobowiązania podatkowego.

6. W przypadku uznania, iż art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 roku o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306), rozumiany w ten sposób, iż wszczęcie postępowania karnego skarbowego przerywa bieg terminu przedawnienia także w sytuacji, gdy nie ma podejrzenia popełnienia przestępstwa w rozumieniu art. 303 k.p.k. i 325a § 2 k.p.k., zaś dochodzenie bądź śledztwo wszczęto celem przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jest niezgodny z przywołanym konstytucyjnym wzorcem kontroli spowoduje, iż tego rodzaju wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie zawiesi biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Pozwoli to powoływać się podatnikowi na zarzut przedawnienia zarówno w postępowaniu podatkowym jak i postępowaniu sądowo-administracyjnym. Zatem z jednej strony organ postępowania przygotowawczego będzie mógł wszcząć postępowanie karne skarbowe, gdy tylko uzna to za celowe, jednakże gdy decyzja ta zostanie wydana z obrazą art. 303 k.p.k. (art. 325a § 2 k.p.k.) w zw. z art. 113 § 1 k.p.k., nie będzie możliwe wywodzenie z niej negatywnych skutków dla podatnika, w postaci spoczywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Należy jednak podnieść, iż w obecnie rozpoznawanej sprawie przed Trybunałem Konstytucyjnym pod sygnaturą K 31/14, wnioskodawca upatruje niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu w okoliczności, iż zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje wraz z wszczęciem postępowania karnego skarbowego, a nie wraz z momentem przejścia tego postępowania w fazę *ad personam*.

Oczywistym jest, iż nawet uznanie zaskarżonego przepisu za niekonstytucyjny w uwzględnieniu przedmiotowego wniosku zapewni lepszy standard ochrony praw jednostki niż ten, który zapewniony jest obecnie.

Niemniej jednak należy mieć na uwadze, iż takie rozstrzygnięcie nie rozwiązuje w pełni problemu choćby dlatego, iż jeśli tylko może dojść do arbitralnego wszczęcia postępowania karnego skarbowego – może równie dobrze dojść do bezpodstawnego ogłoszenia zarzutu, zaś podejrzany w dalszym ciągu nie ma możliwości doprowadzić do skutecznego zakwestionowania samego postanowienia o przedstawieniu zarzutów czy też samego zawieszenia przedawnienia zobowiązania podatkowego. Sam przedstawiciel Rzecznika Praw Obywatelskich wskazywał

w toku rozprawy na sytuacje, w których postępowania przygotowawcze wszczynane są w ostatnim roku terminu przedawnienia (aż się prosi dodać, że najczęściej w grudniu), następnie podejrzanym przedstawiany jest zarzut, po to by postępowanie zawiesić.

W zasadzie różnica pomiędzy podejrzanym a podejrzanym z punktu widzenia kwestionowanego przepisu jest jedynie taka, że podejrzany co do zasady ma dostęp do akt postępowania przygotowawczego, zaś podejrzanym co do zasady takiego dostępu nie ma. Wszystkie inne podmioty nie będące stroną postępowania karnego (podejrzanym), co do zasady są pozbawione dostępu do akt sprawy, zaś ich udostępnienie następuje tylko w drodze wyjątku (art. 156 § 5 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). W przypadku zaś odmowy dostępu do akt sprawy, podejrzanym może złożyć zażalenie tylko i wyłącznie na podstawie art. 302 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., jako osoba nie będąca stroną, a której prawa zostały naruszone. Rozpoznanie takiego zażalenia ma charakter jedynie formalny, bowiem rozpoznawane są przez prokuratora nadzrędnego, co oznacza, iż interes postępowania karnego, nawet źle pojęty, będzie przeważał nad interesem jednostki.

Jedyna różnica zatem sprowadza się zazwyczaj do tego, że strona postępowania karnego ma szerszą wiedzę i może podjąć pewne działania obliczone na umorzenie postępowania, takie jak zawiadomienie o delikcie dyscyplinarnym, przestępstwie niedopełnienia obowiązku bądź przekroczenia uprawnień przez funkcjonariusza publicznego, bądź wywieść skargę na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki, który to środek nie jest dostępny osobie innej niż strona.

Środki te jednak należy ocenić jako mało skuteczne. Co więcej, nawet umorzenie postępowania karnego skarbowego może okazać się niewystarczające z punktu widzenia interesów podatnika, skoro termin przedawnienia zobowiązania podatkowego jednak spoczywał przez czas trwania tego postępowania.

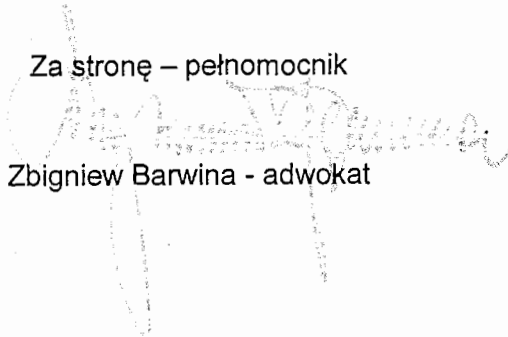
Ochrona praw jednostki winna zostać zapewniona poprzez przyznanie jej konkretnego środka, którym mogłaby ona kwestionować zawieszenie biegu przedawnienia, bądź pozbawienie zaskarżonego przepisu możliwości wywołania skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

7. Reasumując, należy zaznaczyć, iż niezgodność normy wyprowadzonej z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z Konstytucją jawi się jako oczywista, a jest emanacją praktyki organów ścigania sprowadzającej się do arbitralnego zawieszania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, poprzez wszczęcie postępowania karnego skarbowego, w przypadku gdy nie ma uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa. Praktyki te zazwyczaj są podyktowane niemożliwością wymierzenia podatku wobec zbliżającego się terminu przedawnienia.

Problem niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. może zostać zatem skutecznie rozwiązany poprzez wydanie wyroku, zgodnie z którym za niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji w ten sposób, iż umożliwi organom postępowania przygotowawczego arbitralne zawieszanie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania podatkowego, poprzez wszczynanie postępowań przygotowawczych tylko i wyłącznie w tym celu w sytuacji, gdy brak jest uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego, nie przyznając jednocześnie podatnikowi żadnych środków kontroli prawidłowości wszczęcia postępowania karnego.

W związku z powyższym – wnoszę jak we wstępie.

Za stronę – pełnomocnik


Zbigniew Barwina - adwokat

Załączniki:

1. pełnomocnictwo,
2. zwrotne potwierdzenie odbioru,
3. decyzja Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w S z dnia .06.2011 roku
4. odwołanie od decyzji z dnia .07.2011 roku
5. postanowienie o wszczęciu dochodzenia z dnia .10.2011 roku
6. postanowienie o przedstawieniu zarzutów z dnia .10.2011 roku
7. decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w S z dnia .07.2013 roku
8. skarga z dnia .08.2013 roku
9. wniosek skarżącego z dnia .02.2014 roku
10. wyrok WSA w S z dnia .03.2014, w sprawie
11. skarga kasacyjna z dnia .05.2014 roku
12. wyrok NSA w Warszawie z dnia .08.2016 roku, w sprawie
13. sześć odpisów skargi wraz z załącznikami.