



Warszawa, 21 października 2021 roku

WIP.2614.2021.PCH

Szanowna Pani
Julia Przyłębska
Prezes Trybunału Konstytucyjnego

al. Jana Chrystiana Szucha 12A
00-918 Warszawa

Wnioskodawca:
Rzecznik Małych i Średnich
Przedsiębiorców
ul. Wilcza 46, 00-679 Warszawa

sygn. akt K 31/14

Wniosek

Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

Na podstawie art. 72 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 roku o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 roku poz. 2393) w związku z art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców (Dz. U. z 2018 r., poz. 648) – dalej ustawa o Rzeczniku, zwracam się z wnioskiem o dopuszczenie Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców do udziału w postępowaniu w sprawie o sygn. akt K 31/14 dotyczącym zbadania zgodności:

- a) art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.) z art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP;
- b) art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie z art. 2 Konstytucji RP.



Uzasadnienie

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o Rzeczniku, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, (zwany dalej „Rzecznikiem”), stoi na straży praw mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców, w szczególności poszanowania zasady wolności działalności gospodarczej, pogłębiania zaufania przedsiębiorców do władzy publicznej, bezstronności i równego traktowania, zrównoważonego rozwoju oraz zasady uczciwej konkurencji i poszanowania dobrych obyczajów oraz słuszych interesów przedsiębiorców.

Stosownie do przepisu art. 11 ust. 1 ustawy o Rzeczniku, Rzecznik może zwracać się do właściwych organów, organizacji lub instytucji publicznych z ocenami i wnioskami o podjęcie działań zmierzających do zapewnienia skutecznej ochrony praw przedsiębiorców oraz usprawnienia trybu załatwiania spraw w tym zakresie.

W ocenie Rzecznika, wzięcia udziału Rzecznika w niniejszym postępowaniu wymaga zarówno ochrona praworządności, jak i praw mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców, w szczególności poszanowania zasady wolności działalności gospodarczej, pogłębiania zaufania przedsiębiorców do władzy publicznej, bezstronności i równego traktowania, zrównoważonego rozwoju oraz zasady uczciwej konkurencji i poszanowania dobrych obyczajów oraz słuszych interesów przedsiębiorców.

Przedmiot postępowania prowadzonego pod sygnatura K 31/14 jest związany z działaniami podejmowanymi przez Rzecznika w celu ograniczenia stosowania przez organy podatkowe nadużywania przepisów skutkujących instrumentalnym wstrzymaniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W wyniku podjętych przez Rzecznika działań Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 24 maja 2021 roku podjął uchwałę o sygn. akt I FPS 1/21 dotyczącą sądowoadministracyjnej kontroli zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego. W uchwale tej Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że *„sądy administracyjne pierwszej instancji w ramach zakreślonych przez art. 134 § 1 P.p.s.a. mają obowiązek badać czy proceduralna czynność wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie została wykorzystana tylko w celu nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Przeprowadzenie takiego badania jest w istocie możliwe na gruncie sprawy*



Biuro Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

podatkowej. Dopiero bowiem w świetle wszechstronnej analizy okoliczności konkretnej sprawy podatkowej, związanych najczęściej ze zbliżającym się upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, podejmowanymi wcześniej w postępowaniu podatkowym czynnościami dowodowymi i aktywnością prowadzącego je organu podatkowego, można ustalić czy instytucji wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe nie wykorzystano jedynie do instrumentalnego wywołania skutku w postaci nierozpoczęcia lub zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Taki wniosek może potwierdzić fakt wszczęcia tego postępowania w sytuacji gdy z oczywistego braku przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych (por. art. 1 k.k.s.) lub istnienia negatywnych przesłanek procesowych, wymienionych w art. 17 § 1 k.p.k., jasne jest już w momencie wydania postanowienia, że cele postępowania karnego skarbowego nie będą mogły być zrealizowane. O braku woli realizowania celów postępowania karnego skarbowego, a tym samym sztucznym wykorzystaniu instrumentu z tego postępowania do przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, może świadczyć również brak realnej aktywności organów postępowania przygotowawczego po wszczęciu takiego postępowania.”

Powyższa uchwała otworzyła drogę do kontroli, przez sądy administracyjne, praktyki instrumentalnego wykorzystywania instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Niemniej uchwała ta nie kończy dyskusji wszczętej wnioskiem Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 22 października 2014 roku będącego przedmiotem postępowania w niniejszej sprawie, a mającej za przedmiot zgodność z przepisem art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U z 2012 r., poz. 749 ze zmianami) z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

W świetle powyższego wnoszę o dopuszczenie Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców do udziału w postępowaniu w niniejszej sprawie.

W załączeniu przedkładam opinię amicus curiae.

2
Adam Abramowicz
RZECZNIK
I MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORCÓW

Adam Abramowicz



Opinia amicus curiae
Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

Przedmiotem zobowiązania podatkowego jest wynikające z ustawy podatkowej zachowanie podmiotów tego stosunku prawnego, którego najczęstszą formą będzie świadczenie wynikające z zobowiązania podatkowego. W myśl art. 70 § 1 O.p., zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza, że po upływie określonego czasu zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa z mocy prawa, o czym stanowi art. 59 § 1 pkt 9 O.p., łącznie z odsetkami za zwłokę, bez potrzeby wydawana odrębnych decyzji. Organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia nie może skutecznie żądać zapłaty należności, zaś dobrowolna zapłata podatku po tym terminie skutkuje powstaniem u podatnika nadpłaty podlegającej zwrotowi (zob. np. R. Kubacki, Przedawnienie w prawie podatkowym, "Przegląd Podatkowy" nr 9/1999, s. 22-25). Mechanizm przedawnienia uregulowany w art. 70 O.p. odnosi się do zobowiązań podatkowych, a zatem do sytuacji, w których wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane. Powinność świadczenia jest zatem skonkretyzowana i zaktualizowana. Przedawnienie uregulowane w art. 70 § 1 O.p. dotyczy zarówno zobowiązań powstałych z mocy prawa, jak też ustalonych w drodze konstytucyjnej decyzji wymiarowej, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 O.p. oraz określonych w drodze decyzji deklaratoryjnej, w rozumieniu art. 21 § 1 pkt 1 O.p.

Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego - jak podkreśla się w doktrynie - ma charakter materialnoprawny, a zatem nie może być odroczony przez organ podatkowy, ani przedłużony (zob. L. Etel, uwaga 2 do art. 70, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Lex 2009). Może natomiast nastąpić wstrzymanie bądź zawieszenie jego biegu, w sytuacjach określonych w art. 70 § 2, 6 i 7 O.p. W myśl art. 70 § 6 pkt 1 O.p. bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Wprowadzoną z dniem 1 stycznia 2003 r. zmianę brzmienia przepisu w zakresie



Biuro Rzecznika

Małych i Średnich Przedsiębiorców

zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego uzasadniano (druk sejmowy nr 414/IV kadencja) 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. Już wtedy wyrażano zaniepokojenie, że wprowadzana wówczas regulacja art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jest niekorzystna dla podatnika, gdyż wszelkie skutki opieszałości w prowadzeniu postępowania podatkowego zostaną przerzucone na podatnika oraz niekorzystne skutki regulacji prawnej z punktu widzenia interesu indywidualnego obarczą podatnika przedsiębiorcę.

Przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w okresie od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. stanowił, że do zawieszenia biegu terminu przedawnienia wystarczyło wszczęcie postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Od 1 września 2005 r. wprowadzono do Ordynacji podatkowej zasadę, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. w tym brzmieniu stał się przedmiotem rozważań wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r., w sprawie o sygnaturze P 30/11 (Dz. U. poz. 848), w którym TK stwierdził niezgodność art. 70 § 6 pkt 1 O.p. z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej. W konsekwencji tego wyroku, nowelizacją Ordynacji podatkowej, dokonaną ustawą z 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa, ustawy Kodeks karny skarbowy oraz ustawy Prawo celne (Dz. U. 2013, poz. 1149), wprowadzono do art. 70 § 6 pkt 1 O.p. regulację stanowiącą, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe związane z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, jednakże pod warunkiem, że przed upływem terminu przedawnienia podatnik zostanie powiadomiony o fakcie wszczęcia ww. postępowania. Dodatkowo, na mocy tej samej nowelizacji, w Ordynacji podatkowej wprowadzono przepis art. 70c, zobowiązujący organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, do zawiadomienia podatnika



Biuro Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Zawiadomienie to powinno nastąpić najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 O.p. Przepisy te w tym brzmieniu obowiązują obecnie.

Należy wskazać, że każda potrzeba zmiany brzmienia art. 70 § 6 pkt 1 O.p., wynikała z faktu zbyt szerokiego ujęcia uregulowanej w nim przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Istotne zawężenie zakresu zastosowania tej przesłanki, dokonane już ustawą zmieniającą z 2005 r., motywowane było koniecznością ochrony interesu indywidualnego podatnika (por. wyrok TK P 30/11). Dodatkowo, jak podniósł Trybunał Konstytucyjny 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". Instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy zatem 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 uzasadniała wprowadzenie instytucji przedawnienia do prawa podatkowego, jest stabilizacja stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. Nie ma zatem wątpliwości, że przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych (wyrok TK z dnia 26 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10). Egzekwowanie długu podatkowego i towarzysząca mu niepewność podatnika co do stanu jego zobowiązań podatkowych nie mogą trwać przez dziesięciolecia. Choć instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować naruszenie przez podatnika konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, to jednak, skoro została wprowadzona do systemu prawnego, musi realizować stawiane jej zadania. Jednym z nich jest stabilizowanie stosunków społecznych poprzez wygaszanie z upływem czasu zadawnionych zobowiązań podatkowych. Jak podkreślił Trybunał w wyroku sygn. P 41/10, stabilizacja



stosunków społecznych jest zaś wartością konstytucyjną zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

Stosownie do art. 303 w zw. z art. 325a oraz art. 312 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555, z późn. zm.) - dalej: k.p.k. w związku z art. 113 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.) - dalej: k.k.s., datą wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe jest data wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia. W treści tego postanowienia określa się czyn będący przedmiotem postępowania oraz jego kwalifikację prawną, nie wskazuje się natomiast osoby podejrzanej o popełnienie tego czynu. Z dniem wydania postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe następuje zawieszenie biegu przedawnienia (art. 70 § 6 pkt 1 O.p.), o czym podatnik powinien zostać poinformowany w trybie art. 70 c O.p.

Sam obowiązek wprowadzenia instytucji przedawnienia do polskiego systemu prawnego wynika z klauzuli państwa prawa. Na powyższe zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny wskazując, że z art. 2 Konstytucji RP wynika obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności (Wyrok TK P 41/10).

Zgodzić się należy z A. Ćwik-Bury, że ustawodawca określając granice czasowe bytu stosunku prawnego, powinien określić realny czas potrzebny wierzycielowi na podjęcie stosownych kroków mających na celu wyegzekwowanie należności podatkowych dopuszczając, w drodze wyjątku do przerwania lub zawieszenia biegu przedawnienia w skutek zdarzeń prawnych z którymi wiąże ten skutek. Terminy przedawnienia stabilizują stosunki prawne określając cezurę czasową ich bytu prawnego, stanowią one instrument prawny realizujący zasadę pewności prawa, chroniąc zarówno podatnika jak i organ podatkowy. Limitują one w czasie byt prawny uprawnień i stosunków prawnych. Niepewność podatnika co do możliwości kwestionowania w nieskończoność przez organ podatkowy wysokości zadeklarowanych zobowiązań podatkowych jest nie do zaakceptowania z punktu widzenia państwa prawa. Również roszczenia podatnika względem organu podatkowego i korzystanie z przysługujących mu uprawnień powinny być ograniczone w czasie (A. Ćwik-Bury, w Terminy przedawnienia



a neutralność systemu VAT w orzecznictwie trybunału sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa, s. 106-107). Z zasady pewności prawa wynika, więc konieczność istnienia stosunku równowagi, z jednej strony podatnik nie może pozostawać w niepewności co do istnienia bądź wygaśnięcia należności publicznoprawnej, z drugiej strony podatnik ma ograniczone w czasie prawo do korekty swoich rozliczeń. Powyższe oznacza, że organy podatkowe powinny dążyć do wyegzekwowania zobowiązania podatkowego przed upływem terminu jego przedawnienia (wyrok TK z 17.07.2012 r. P 30/11). Organy te dysponują właściwymi środkami przymusu państwowego. W rezultacie przedawnienie terminu do określenia zobowiązania podatkowego jest najskuteczniejszym mechanizmem wymuszającym rzetelną, sprawną oraz szybką pracę organów podatkowych. Fiskalizm, opieszałość organów podatkowych zamienia tę instytucję państwa prawnego w jej zaprzeczenie.

Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasada bezpieczeństwa prawnego, chociaż nie zostały *expressis verbis* wysłowione w tekście Konstytucji, to jednak niewątpliwie należą do kanonu zasad składających się na koncepcję państwa prawnego w znaczeniu, w jakim to pojęcie pojawia się w art. 2 Konstytucji (por. wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., sygn. K 4/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 165, pkt III.2). Adresatami zasady wynikającej z art. 2 Konstytucji są wszystkie organy władzy publicznej, zarówno tworzące, jak i stosujące prawo. Przedłużanie bez uzasadnionej przyczyny, terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wyrazem braku zaufania państwa do podatnika i sposobu, w jaki wywiązuje się on z zobowiązań podatkowych. Przy czym wskazać należy, że nie istnieje sprzeczność pomiędzy bezpieczeństwem prawnym i związanym z tym prawem do przedawnienia, a równością wobec prawa. Instytucja przedawnienia stanowi przejaw bezpieczeństwa prawnego przed zasada równości, spełniając swoją stabilizacyjną funkcję w budowaniu pokoju prawnego (za: A. Ćwik-Bury, w Terminy przedawnienia a neutralność systemu VAT w orzecznictwie trybunału sprawiedliwości UE. Perspektywa pewności prawa, s. 109 i A. Nita, w: Czynniki czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny Zobowiązań podatkowych. Gdańsk 2007, s 237-238).

Stosowanie przepisów regulujących instytucję zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinno uwzględniać zasady, normy i wartości konstytucyjne. Konieczność zachowania równowagi budżetowej i interes fiskalny państwa nie może



Biuro Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

usprawiedliwiać wprowadzania do systemu prawnego pozornych instytucji prawnych (zob. wyroki: z 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; sygn. P 26/10). Skoro ustawodawca wprowadza daną instytucję, taką jak przedawnienie zobowiązania podatkowego, to należy jednocześnie zapewnić obywatelowi możliwość realnego korzystania z niej w granicach ustawowo określonych. Przedawnienie zobowiązania podatkowego, aby nie było instytucją pozorną, musi również realizować stawiane mu cele, tj. dawać podatnikowi, szczególnie w sytuacji zobowiązań powstających z mocy prawa, poczucie pewności co do braku ciężących na nim zobowiązań podatkowych i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkujące utrzymywaniem stanu wymagalności tego zobowiązania przez czas bliżej nieokreślony, narusza poczucie bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności (art. 30 Konstytucji), na co zwrócił uwagę Trybunał w wyroku sygn. P 41/10. Podatnik pozostaje bowiem "wiecznym dłużnikiem" państwa, narażonym na nieustanne kontrole podatkowe i niepewność co do ich wyników.

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 dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138). 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 r., sygn. K 3/92, OTK w 1992 r., poz. 26).



Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, określana też mianem zasady lojalności państwa wobec obywatela, ściśle wiąże się z bezpieczeństwem prawnym jednostki. Wyraża się ona w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, "by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny" (wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29, pkt III.9). Opierają się one zatem na pewności prawa, czyli takim zespole cech przysługujących prawu, które gwarantuje jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiając jej decydowanie o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwa, a zarazem znajomości konsekwencji prawnych, jakie postępowanie to może za sobą pociągnąć (zob. wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138, pkt III.2). W świetle powyższego z punktu widzenia art. 2 Konstytucji RP oraz wynikającej z niej zasady pewności prawa nie jest dopuszczalny na gruncie prawa podatkowego całkowity brak przedawnienia (wyrok TK z 8.10.2013 r. SK40/12).

Podkreślenia wymaga, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest instytucją nadzwyczajną, stanowiącą wyjątek od zasady, że każde zobowiązanie podatkowe wygasa po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 O.p.). Wyjątkowość tej instytucji wynika z tego, że organy podatkowe w pierwszej kolejności powinny dążyć do wyegzekwowania zobowiązania podatkowego przed upływem terminu jego przedawnienia. Na tym etapie dysponują one szeroką gamą różnych instrumentów, takich jak czynności sprawdzające, kontrola podatkowa czy kontrola skarbowa. Organy podatkowe i skarbowe tego rodzaju działania powinny podejmować z odpowiednim wyprzedzeniem, tak by ostateczne wyjaśnienie sprawy wywiązania się podatnika z ciążącego na nim obowiązku podatkowego nastąpiło przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jedynie szczególne okoliczności mogą uzasadniać podejmowanie działań kontrolnych tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i ich kontynuowanie po tym terminie. Art. 70 § 6 pkt 1 O.p. za taką szczególną okoliczność uznaje wszczęcie przed



upływem okresu przedawnienia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Jeżeli zatem formalne działanie organu podatkowego w postaci wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie zmierza do realizacji ww. celów tego postępowania (m.in. wykrycie sprawcy, zbieranie dowodów – por. art. 297 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r., Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 1997 r., Nr 89, poz. 555 ze zm., - dalej k.p.k.) w zw. z art. 113 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r., Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 1999 r., Nr 83, poz. 930 ze zm.), lecz jedynie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 6 pkt 1 O.p.), to taka praktyka organów podatkowych jest niedopuszczalna i stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji RP.

W literaturze wskazuje się, że celem przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jest danie organowi podatkowemu dodatkowego czasu, albowiem możliwe są do pozyskania w trybie czynności wykonywanych w postępowaniu karnym skarbowym takie dowody, które będą konieczne do wykorzystania w postępowaniu podatkowym (kontrolnym), gdyż wpłyną one na wynik sprawy podatkowej. Wyłącznie takiemu celowi służy instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego - temu mianowicie, że istnieje prawdopodobieństwo, iż organ podatkowy uzyska dodatkowy materiał dowodowy, którego nie udało mu się wcześniej zgromadzić i który przyczyni się do prawidłowego wyjaśnienia podatkowego stanu faktycznego oraz wskazania jego właściwej kwalifikacji podatkowo - prawnej. Zawieszenie podatkowego biegu terminu przedawnienia ma sens o tyle, że można z innego postępowania uzyskać informacje wpływające na sprawę podatkową. Żadne *inne ratio legis* nie stoi u podstaw konstrukcji art. 70 § 6 pkt 1 O.p. (por. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, LEX/el.).

W tym miejscu wskazać należy, że wynikającym z art. 2 k.p.k. nadrzędnym celem prowadzenia postępowania karnego (w tym w sprawach o przestępstwa skarbowe) jest aby:

- 1) sprawca przestępstwa został wykryty i pociągnięty do odpowiedzialności karnej, a osoba niewinna nie poniosła tej odpowiedzialności
- 2) przez trafne zastosowanie środków przewidzianych w prawie karnym oraz ujawnienie okoliczności sprzyjających popełnieniu przestępstwa osiągnięte zostały zadania postępowania



karnego nie tylko w zwalczaniu przestępstw, lecz również w zapobieganiu im oraz w umacnianiu poszanowania prawa i zasad współżycia społecznego.

Powyższe oznacza, że organ podatkowy wszczynając postępowanie karne skarbowe zobowiązany jest postępować zgodnie z celem tego postępowania, a mianowicie działanie to powinno być nakierowane na pociągnięcie do odpowiedzialności karnej sprawcy przestępstwa. Z formalnego punktu widzenia powyższe działanie organu postępowania przygotowawczego powinno więc zmierzać do wykrycia sprawcy oraz zebrania dowodów.

Z kierowanych do Rzecznika przez przedsiębiorców wniosków wynika, że zdecydowana większość postępowań karnych skarbowych jest wszczynana instrumentalnie, tj. organy bezpodstawnie wykorzystują przepis pozwalający na zawieszenie biegu terminu przedawnienia z przyczyny wymienionej w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. tj. wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, dokonywane jest w celu zyskania dodatkowego czasu na prowadzenie postępowania podatkowego, a nie w związku z rzeczywistym podejrzeniem popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego przez podatników. **Zdecydowana większość tych postępowań nigdy nie wykracza poza fazę in rem i nie kończy się postawieniem zarzutów.**

We wnioskach kierowanych do Rzecznika powiela się schemat w którym działanie organu pozostaje bez związku z podejrzeniem przedsiębiorcy o popełnienie przestępstwa, a organ działa jedynie mając na względzie zyskanie czasu na przeprowadzanie postępowania podatkowego i wydanie decyzji podatkowej. W praktyce w toku postępowania nie podejmuje się żadnych czynności dowodowych poza zebraniem dokumentów w postaci decyzji organu podatkowego oraz ewentualnych wyroków sądów administracyjnych. W szczególności nie dokonuje się przeprowadzenia środków dowodowych takich jak przesłuchanie świadków. Bardzo często nie następuje nawet przesłuchanie przedsiębiorcy. W wielu przypadkach sam fakt wszczęcia postępowania karnego jest o tyle bulwersujący, że z treści protokołów badania ksiąg podatkowych jednoznacznie wynika, że zwrot nadpłaty podatku którego dotyczy postępowanie został dokonany w trybie bezdecyzyjnym przez organy podatkowe w związku z interpretacjami podatkowymi, jakie zostały wydane dla podatnika. Niejednokrotnie, sprawy nie wymagają podejmowania szeroko zakrojonych czynności dowodowych ponieważ dotyczą zagadnienia prawnego interpretacji przepisu. Rzecznikowi znane są przypadki gdy



Biuro Rzecznika

Małych i Średnich Przedsiębiorców

postępowania karne skarbowe były wszczynane w sprawach w których nastąpiła zmiana linii interpretacyjnej organów podatkowych w momencie wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej (vide sprawy rozstrzygnięte wyrokiem z 30 lipca 2021 sygn. akt I FSK 1290/18 wydanym po wyroku TSUE z dnia 22 kwietnia 2021 r., C-703/19). W powyższym przypadku nie budzi więc wątpliwości, że jedynym celem wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie było osiągnięcie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Takie postępowanie nie może być inaczej ocenione niż jako nadużycie władzy, polegające na instrumentalnym wykorzystaniu przepisu pozwalającego na zawieszenie biegu terminu przedawnienia z przyczyny wymienionej w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jedynie po to, by zyskać czas na prowadzenie postępowania podatkowego.

Na naganną praktykę organów podatkowych zwracają także uwagę sądy administracyjne. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 11 grudnia 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 3823/16 wskazał, „że zdaniem sądu narusza zasadę zaufania wynikającą z art. 121 § 1 O.p. działanie organu podatkowego, który posługuje się w sposób czysto instrumentalny, wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia, wszczęciem postępowania sprawie o przestępstwo skarbowe i utrzymuje w ten sposób stan wymagalności zobowiązania przez ponad 4 lata, nie podejmując w tym czasie w postępowaniu karnoskarbowym, żadnych czynności”. Z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 22 lipca 2019 r., sygn. akt I SA/Wr 365/19 zwrócił uwagę na okoliczność, że „skoro formalne działanie organu podatkowego w postaci wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie zmierza do realizacji celów tego postępowania (m.in. wykrycie sprawcy, zbieranie dowodów por. art. 297 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 kks), lecz jedynie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 6 pkt 1 O.p.), to stwierdzenie takiego działania powinno skutkować na gruncie sprawy podatkowej odmową rozpoznania wskazanego wyżej skutku. Innym słowy - działanie kwalifikowane jako nadużycie prawa nie może wywołać skutku korzystnego dla działającego (por. uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia: 28 kwietnia 2014r., I FPS 8/13; 26 lutego 2018r., I FPS 5/17, CBOSA). (...) Zdaniem Sądu działanie organu podatkowego było sprzeczne z zasadą demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP) i wywodzonych z niej zasad: praworządności (art. 7 Konstytucji RP, art. 120 O.p.), pewności prawa, zasady uzasadnionych oczekiwań, prawa do dobrej administracji oraz zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych



Biuro Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

(art. 121 § 1 O.p.). Do podmiotu prowadzącego rzetelnie działalność gospodarczą zastosowano przepisy wprowadzone do ustawy zgodnie z zapewnieniami zawartymi w uzasadnieniu noweli wyłącznie w celu zwalczania przestępczości podatkowej. W konsekwencji poprzez nieuprawnione uznanie spełnienia przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia doszło do naruszenia prawa własności wynikającego z treści art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji RP.”

W wyniku podjętych przez Rzecznika działań Naczelny Sąd Administracyjny w dniu 24 maja 2021 roku podjął uchwałę o sygn. akt I FPS 1/21 dotycząca sądowoadministracyjnej kontroli zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego. W uchwale tej NSA w sposób jednoznaczny wskazał na istnienie wyżej wymienionej praktyki oraz konieczność jej zwalczania.

Rzecznik w tym miejscu zwraca uwagę, że przedmiotowy proceder wszczynania postępowań karnych skarbowych pozostaje, absolutnie poza jakąkolwiek kontrolą ze strony przedsiębiorców których to postępowanie faktycznie dotyczy. Jakkolwiek bowiem wszczęcie tego postępowania powoduje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia, to samo postępowanie w fazie in rem jest postępowaniem toczącym się bez udziału przedsiębiorcy. Nie ma on w szczególności wglądu do akt przedmiotowego postępowania. Nie jest mu doręczane żadne postanowienie, w szczególności ani o wszczęciu ani o umorzeniu postępowania. Z punktu widzenia przedsiębiorcy postępowanie to ma de facto charakter gabinetowy, co przez fakt prowadzenia go najczęściej przez organ, który jednocześnie jest organem podatkowym, powoduje, że działania w nim podjęte nie są w żaden sposób weryfikowalne. O ile więc przedmiotowy kształt postępowania wydaje się być zasadny, w przypadku gdy mamy do czynienia z rzeczywistym prowadzeniem postępowania karnego, to w sytuacji jego instrumentalnego wszczęcia przybiera ono formę karykaturalną. Działanie mające na celu zawieszenie biegu terminu przedawnienia będące skutkiem instrumentalnego wszczęcia przedmiotowego postępowania, godzi tym samym w interes publiczny w postaci rzetelnego wymiaru sprawiedliwości. Nadużywanie ww. instytucji co do zasady wymierzonej w zwalczanie przestępczości powoduje podważenie wśród obywateli zaufania do państwa i organów wymiaru sprawiedliwości. Nie sposób uznać bowiem instrumentalnego stosowania ww. środków jako zastosowanych w sposób trafny, w sytuacji gdy postępowanie karne nie wykroczy poza fazę in rem, a w konsekwencji nigdy nie zostaną osiągnięte zadania



Biuro Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców

postępowania karnego nie tylko w zwalczaniu przestępstw, lecz również w zapobieganiu im oraz w umacnianiu poszanowania prawa i zasad współżycia społecznego, co pozostaje w jawnej sprzeczności z wyrażoną w art. 2 § 1 pkt 2 k.p.k. zasadą prewencji ogólnej.

Istotą nadużycia prawa przez organ administracji jest chęć skorzystania z prawa, które formalnie danemu organowi przysługuje, ale uczynienie tego w celu niewłaściwym, wręcz niegodziwym. Nadużycie prawa dokonane przez organ podatkowy podważa zaś szacunek podatnika (przedsiębiorcy) do tego państwa, a więc szacunek do porządku prawnego i organów władzy. Niewątpliwie instrumentalne wykorzystanie prawa ma miejsce w przypadku gdy następuje wszczęcie postępowania karnego skarbowego, które nigdy nie wychodziło poza fazę in rem w szczególności nie podejmuje się żadnych czynności mających na celu wykrycie sprawcy ani tym bardziej ukaranie go. Prowadzi to do wniosku, że jedynym celem wszczęcia postępowania karnego skarbowego w takim przypadku, było zyskanie dodatkowego czasu na prowadzenie postępowania wymiarowego dzięki instrumentalnemu wykorzystaniu przepisów o wszczęciu postępowania karnoskarbowego, co godzi w konstytucyjnie zagwarantowane prawo do poszanowania zasady zaufania jednostki do państwa.

Reasumując, w ocenie Rzecznika konstrukcja przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie daje podatnikowi – przedsiębiorcy wystarczających gwarancji chroniących go przed instrumentalnym wykorzystywaniem ww. przepisu przez organy podatkowe, a w konsekwencji przepis ten jest sprzeczny z art. 2 Konstytucji RP. Tym samym Rzecznik popiera stanowisko przedstawione przez Rzecznika Praw Obywatelskich i wnosi 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.) w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie z art. 2 Konstytucji RP”.

RZECZNIK
MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORCÓW

Adam Abramowicz