



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Sygn. akt SK 22/18

BAS-WAKU-2082/18

Warszawa, 5 grudnia 2018 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KAN C E L A R I A	
wpl dnia	0 5. 12. 2018
L.dz.	L.zal.

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej spółki N

sp.j. z siedzibą w K z 13 września 2016 r. (sygn. akt SK 22/18), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.), w brzmieniu nadanym przez ustawę z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.):

- w części obejmującej zwrot „jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”;
 - w zakresie, w jakim wszczęcie w fazie *in rem* postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego;
 - w zakresie, w jakim nie określa treści i formy zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe,
- jest zgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.**

W pozostałym zakresie, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wnoszę o **umorzenie postępowania** ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. Zgodnie z *petitum* skargi, przedmiot kontroli w niniejszym postępowaniu stanowi art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.; dalej: ordynacja albo ustawa). Spółka N sp.j. z siedzibą w K (dalej skarżąca albo spółka) wniosła o ocenę konstytucyjności powyższego przepisu według stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 roku. We wskazanym okresie zaskarżony przepis miał następujące brzmienie: „Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem: [...] wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”. Skarżąca zakwestionowała konstytucyjność powyższego przepisu w zakresie, w jakim:

- 1) wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, które to postępowania nie pozostają w związku z niewykonaniem zobowiązania podatkowego;
- 2) wiąże skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w sprawie, tj. w fazie postępowania przygotowawczego *in rem*;
- 3) nie przewiduje treści i formy zawiadomienia podatnika przez organ podatkowy o wszczęciu postępowania karnego oraz postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przed upływem terminu przedawnienia, które powoduje skuteczność zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

2. Zaskarżony przepis reguluje jedną z kwestii szczegółowych dotyczących przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Przepisy ordynacji wprowadzają zasadę przedawnienia zobowiązań podatkowych – art. 70 § 1 tej ustawy wyznacza 5-letni okres przedawnienia

zobowiązania podatkowego, przy czym okres ten liczony jest od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie zobowiązania podatkowego powoduje, że po upływie określonego czasu zobowiązanie to, chociaż niezapłacone, wygasa z mocy prawa (por. art. 59 § 1 pkt 9 ordynacji). Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego obejmuje także należne odsetki za zwłokę. W konsekwencji organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia nie może żądać zapłaty należności głównej oraz odsetek, zaś dobrowolna zapłata podatku po tym terminie skutkuje powstaniem nadpłaty podlegającej zwrotowi.

W art. 70 § 2-7 ordynacji określone zostały okoliczności, których wystąpienie skutkuje przerwaniem bądź zawieszeniem biegu terminu przedawnienia. Przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oznacza, że czas, jaki upłynął od początku biegu terminu przedawnienia do zaistnienia przyczyny powodującej jego przerwanie uważa się za niebyły, a termin przedawnienia rozpoczyna bieg na nowo. Z kolei zaistnienie określonych w ustawie przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia sprawia, że termin przedawnienia przez czas zawieszenia nie biegnie, ulegając odpowiedniemu wydłużeniu. W momencie wznowienia biegu terminu przedawnienia, termin ten nie jest jednak liczony od początku, jak to ma miejsce w przypadku przerwania, lecz uwzględnia okres, przez który przedawnienie biegło, aż do jego zawieszenia.

Zgodnie z zakwestionowanym w niniejszym postępowaniu art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji, jedną z okoliczności skutkujących zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Datą wszczęcia postępowania w sprawie przestępstwa (wykroczenia) skarbowego jest dzień, w którym zostało wydane postanowienie o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia (por. art. 303 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1987 w związku z art. 113 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1958, dalej k.k.s.). Natomiast zakończenie zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego ma miejsce w dniu następnym po dniu, w którym nastąpiło prawomocne zakończenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (por. art. 70 § 7 ordynacji).

3. Zdaniem skarżącej, kwestia przedawnienia ciążącego na niej zobowiązania podatkowego podlega ocenie na podstawie przepisów obowiązujących w chwili powstania tego zobowiązania. Stąd w *petitum* skargi wskazano, że przedmiot kontroli w niniejszym postępowaniu stanowi art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 1 stycznia 2005 r. W tym okresie wymieniony przepis miał następujące brzmienie: „Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”.

Ustalenie stanu prawnego właściwego dla oceny stanu faktycznego skarżącej jest o tyle istotne, że wymieniony art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podlegał zmianom. Od 1 września 2005 r. przepis ten otrzymał – w następstwie wejścia w życie ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199 ze zm., dalej ustawa zmieniająca) nowe brzmienie: „Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”. Podstawowa różnica pomiędzy art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w brzmieniu przywołanym przez skarżącą a stanem prawnym obowiązującym od 1 września 2005 r. wyraża się w tym, że w następstwie zmiany wprowadzonej ustawą zmieniającą zawieszenie biegu terminu przedawnienia następowało tylko w razie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe związane z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, a nie wszczęcia jakiegokolwiek postępowania karnego, w tym także postępowania niezwiązanego z zobowiązaniem podatkowym.

W ocenie Sejmu, stanowisko skarżącej co do określenia stanu prawnego właściwego dla oceny biegu terminu przedawnienia ciążącego na niej zobowiązania podatkowego nie zasługuje na uwzględnienie. Zasada bezpośredniego działania nowego prawa nakazuje przyjąć, że termin przedawnienia, jak i ewentualne okoliczności skutkujące zawieszeniem bądź przerwaniem biegu przedawnienia ocenia się według stanu prawnego obowiązującego w chwili wystąpienia tych zdarzeń. Oznacza to zatem (m.in.), że długość okresu przedawnienia wyznacza się zgodnie z przepisami obowiązującymi w momencie wystąpienia tego przedawnienia, nie ma natomiast znaczenia okres przedawnienia wyznaczony w przepisach obowiązujących w chwili powstania zobowiązania podatkowego. Podobnie,

okoliczności powodujące zawieszenie bądź przerwanie biegu terminu przedawnienia ocenia się według stanu obowiązującego w chwili ich wystąpienia. Ewentualne odstępstwo od zasady bezpośredniego działania nowego prawa musiałoby wynikać z przepisów ustawowych, przy czym przepisy relewantne dla stanu faktycznego skarżącej wyjątku takiego nie przewidywały. Trzeba bowiem zauważyć, że w ustawie zmieniającej jedynie częściowo rozstrzygnięta została kwestia terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed jej wejściem w życie (por. art. 21 tej ustawy). Powyższy przepis odnosi się wyłącznie do obliczania biegu terminu przedawnienia w przypadku jego przerwania. Ustawodawca nie rozstrzygnął natomiast kwestii międzyczasowych dotyczących stosowania kwestionowanego art. 70 § 6 ordynacji. Przemawia to na rzecz uznania, że ustawodawca wprowadził tym samym zasadę bezpośredniego działania nowego prawa.

Jako rozstrzygające w kwestii przepisów właściwych dla oceny stanu faktycznego skarżącej należy uznać stanowisko przyjęte przez sądy administracyjne. Rozpatrując skargę spółki przyjęły one jednoznacznie, że do oceny zarzutu przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącej znajduje zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji według stanu prawnego obowiązującego w chwili wystąpienia okoliczności, skutkujących zawieszeniem biegu terminu przedawnienia (por. wyrok WSA w B z grudnia 2013 r., sygn. akt oraz wyrok NSA z kwietnia 2016 r., sygn. akt). Tym samym za relewantny dla oceny stanu faktycznego skarżącej sądy uznały art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w brzmieniu nadanym przez ustawę zmieniającą.

Wymaga podkreślenia, że zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji skarga konstytucyjna może zostać wniesiona w sprawie zgodności przepisu ustawy, na podstawie którego sąd orzekł ostatecznie o konstytucyjnych wolnościach, prawach bądź obowiązkach jednostki. Ostatecznym orzeczeniem w sprawie jest wyrok NSA z kwietnia 2016 r., sygn. akt , który w sposób niebudzący wątpliwości został oparty na art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w brzmieniu nadanym przez ustawę zmieniającą. W konsekwencji należy przyjąć, że art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w tym właśnie brzmieniu stanowi relewantny przedmiot kontroli w niniejszym postępowaniu.

II. Stan faktyczny stanowiący podstawę wystąpienia ze skargą konstytucyjną

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym. Skarżąca – Spółka N sp.j. z siedzibą w K – prowadzi działalność gospodarczą w zakresie obrotu paliwami płynnymi. We wrześniu 2005 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w B (dalej: UKS) wszczął w stosunku do spółki postępowanie kontrolne w zakresie podatku akcyzowego za okres od sierpnia 2004 r. do sierpnia 2005 r. W toku kontroli stwierdzono, że w przypadku sprzedaży I oleju napędowego nie zostały spełnione warunki, od których uzależnione jest zastosowanie obniżonej stawki podatku akcyzowego przewidzianej w przypadku sprzedaży oleju na cele opałowe. Niedochowanie tych warunków wyrażało się w braku oświadczeń nabywców oleju o przeznaczeniu zakupionego oleju na cele opałowe bądź ich niekompletności. W grudniu 2006 r. Dyrektor UKS w B wydał dwie decyzje wymiarowe, w których określił zobowiązanie spółki w podatku akcyzowym za w/w okres w wysokości zł. W wyniku odwołania wniesionego przez spółkę Dyrektor Izby Celnej (dalej IC) w T uchylił przedmiotowe decyzje i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Rozpatrując ponownie sprawę Dyrektor UKS w B zawiadomił prokuraturę o podejrzeniu popełnieniu przestępstwa przez

Postępowanie w tym zakresie prowadziła Prokuratora Rejonowa w B

W styczniu 2010 r. Dyrektor USK w B wydał decyzję określającą zobowiązanie podatkowe spółki w podatku akcyzowym za okres sierpień-grudzień 2004 r. oraz miesiące marzec, kwiecień i sierpień 2005 r. w wysokości zł. Uznał, że ze względu na braki formalne występujące w przypadku oświadczeń nabywców oleju opałowego w stosunku do tych transakcji nie mogła zostać zastosowana obniżona stawka podatku akcyzowego. W następstwie wniesionego przez spółkę odwołania Dyrektor IC w T uchylił powyższą decyzję. Po ponownym rozpatrzeniu sprawy, w trakcie którego powtórnie przeprowadzono

ocenę przedłożonych oświadczeń, Dyrektor UKS w B wydał decyzję ustalającą zobowiązanie podatkowe spółki za wskazany powyżej okres w wysokości zł. Decyzja ta została następnie podtrzymana – po rozpoznaniu wniesionego przez spółkę odwołania – przez Dyrektora IC w T

W toku postępowania zarówno przed UKS, jak i IC skarżąca podnosiła zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego. Organy te nie uwzględniły powyższego zarzutu wskazując, że bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącej uległ zawieszeniu na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji, tj. w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Tym samym, z dniem lipca 2007 r. (data wydania przez Prokuraturę Rejonową w B postanowienia o wszczęciu postępowania karnego, sygn. akt), nastąpiło – w ocenie organu – zawieszenie biegu postępowania. Organ wskazał przy tym, że spółka posiadała wiedzę o prowadzonym postępowaniu przygotowawczym w sprawie podejrzenia popełnienia przestępstwa Informacje w tym względzie były znane spółce najpóźniej wraz z doręczeniem jej protokołu kontroli podatkowej, tj. maja 2009 r. W protokole zawarta była informacja o wszczęciu postępowania karnoskarbowego dotyczącego

Ponadto informacja o wszczęciu postępowania została zawarta w decyzji Dyrektora UKS w B z stycznia 2010 r.

Od decyzji Dyrektora IC w T spółka wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B , który wyrokiem z grudnia 2013 r. (sygn. akt) oddalił skargę. Sąd uznał, że spółka została skutecznie powiadomiona o wszczęciu śledztwa. W konsekwencji uznał, że doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia w trybie art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji, co umożliwiło wydanie w 2012 r. i 2013 r. (a więc już po upływie 5 lat od powstania należności podatkowej) decyzji określających wysokość należności w podatku akcyzowym za transakcje przeprowadzone w latach 2004-2005. Od powyższego wyroku spółka wniosła kasację do Naczelnego Sądu Administracyjnego, która została oddalona wyrokiem z kwietnia 2016 r. (sygn. akt). W tym stanie skarżąca wystąpiła ze skargą konstytucyjną.

III. Analiza formalnoprawna

1. Zarzuty skarżącej objęte stanowiskiem Sejmu

Zgodnie z *petitum*, skarga obejmuje przepisy zawarte w dwóch różnych aktach normatywnych, tj. w ordynacji (art. 70 § 6 pkt 1) oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 kwietnia 2004 r. w sprawie obniżenia stawek podatku akcyzowego (Dz. U. z 2004 r. Nr 87, poz. 825 ze zm.). W przypadku rozporządzenia zakwestionowane zostały § 4 ust. 1 pkt 2, ust. 2 pkt 1-6, ust. 4 i ust. 5 w związku z § 3 pkt 1.

Na podstawie art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, dalej ustawa o TK), uczestnikiem postępowania przed Trybunałem jest m.in. organ, który wydał akt normatywny objęty skargą konstytucyjną. Organ ten przedstawia Trybunałowi pisemne stanowisko w sprawie skargi konstytucyjnej w zakresie swojej właściwości, a więc w odniesieniu do przepisów zawartych w wydanym (uchwalonym) przez siebie akcie (por. art. 63 ust. 1 ustawy o TK). *In concreto* oznacza to, że Sejm jako uczestnik postępowania przed Trybunałem, przedstawia pisemne stanowisko dotyczące zakwestionowanych przez skarżącego przepisów zawartych w ordynacji jako ustawie uchwalonej przez Sejm. Natomiast stanowisko Sejmu nie odnosi się do zaskarżonych w danym postępowaniu przepisów zawartych w innych aktach normatywnych niż ustawa, a więc w szczególności do przepisów rozporządzenia. W konsekwencji stanowisko Sejmu zawarte w niniejszym piśmie obejmuje wyłącznie kwestię zgodności z Konstytucją art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji.

2. Dopuszczalność kontroli a stan zawisłości sprawy o sygn. akt K 31/14

Wnioskiem z 22 października 2014 r. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik) wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, z art. 2 Konstytucji. Wniosek Rzecznika został rozpatrzony przez sąd konstytucyjny na rozprawie w dniu 10 stycznia 2017 r. Trybunał zamknął rozprawę, ale nie wydał

orzeczenia w sprawie. Następnie, na podstawie art. 225 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1360, ze zm.) w związku z art. 36 ustawy o TK, Trybunał postanowił zamkniętą rozprawę otworzyć na nowo i odroczyć bez wyznaczania terminu.

Przedmiot kontroli w postępowaniu w sprawie o sygn. akt K 31/14 w części pokrywa się z zakresem zaskarżenia w niniejszym postępowaniu. Postępowanie w sprawie o sygn. akt K 31/14 nie zostało jednak zakończone, a w szczególności nie zostało wydane ostateczne orzeczenie w rozumieniu art. 190 ust. 1 Konstytucji. W tym stanie, zawisłość przed Trybunałem Konstytucyjnym sprawy o sygn. akt K 31/14 formalnie nie stanowi przeszkody w rozpoznaniu niniejszej skargi.

Zwrócić należy uwagę, że art. 64 ust. 1 ustawy o TK dopuszcza łączne rozpoznanie dwóch lub więcej spraw zawisłych przed Trybunałem, o ile został w nich jednakowo określony przedmiot kontroli. Łączne rozpoznanie nie może jednak dotyczyć spraw zainicjowanych w różnych trybach kontroli (por. art. 64 ust. 3 tej ustawy). Tym samym postępowanie zainicjowane wnioskiem, z którym wystąpił podmiot wyposażony w legitymację ogólną (sygn. akt K 31/14) nie może zostać połączone z postępowaniem zainicjowanym w trybie skargowym (sygn. akt SK 22/18).

Uwzględniając okres, jaki upłynął od zainicjowania postępowania w sprawie o sygn. akt K 31/14 można uznać za prawdopodobne, że w pierwszej kolejności zostanie rozpatrzona ta właśnie sprawa, a następnie sprawa o sygn. akt SK 22/18. W takim wypadku uprzednie rozpoznanie zarzutów w sprawie zainicjowanej wnioskiem Rzecznika może wpłynąć na konieczność umorzenia niniejszego postępowania, ze względu na powołaną już wyżej zasadę *ne bis in idem*.

3. Brak uzasadnienia wniosku

Zgodnie z *petitum* skargi, wzorcami kontroli w niniejszym postępowaniu są art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 oraz w związku z art. 84 w związku z art. 30 w związku z art. 2 Konstytucji.

Przytoczenie przez podmiot inicjujący postępowanie określonego wzorca kontroli pociąga za sobą obowiązek odrębnego uzasadnienia, zawierającego wyjaśnienie w jaki sposób – zdaniem skarżącego – tenże wzorzec został naruszony przez kwestionowany w piśmie procesowym przepis (przepisy). W wymiarze

normatywnym powinność tę wyraża art. 53 ust. 1 pkt 2-3 ustawy o TK, zgodnie z którym skarga konstytucyjna zawiera wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone (pkt 2), a także uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (pkt 3).

Kwestia właściwego uzasadnienia zarzutów wielokrotnie stanowiła przedmiot analizy ze strony Trybunału. Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem, powinnością podmiotu występującego ze skargą jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia jego konstytucyjnych praw i wolności, przy czym nie może się to sprowadzać jedynie do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Skarżący musi wskazać, jakie uprawnienia wynikają z powołanego przez niego wzorca kontroli i wyjaśnić, na czym polega korespondujący z nimi obowiązek prawodawcy. Powoływane w skardze naruszenie musi mieć przy tym charakter osobisty, bezpośredni i aktualny, a w ramach uprawdopodobnienia naruszenia należy wykazać, że w wyniku zastosowania aktu normatywnego pogorszyła się sytuacja prawna skarżącego w kontekście przysługujących mu praw i wolności konstytucyjnych (zob. np. postanowienie TK z 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10 i powołane tam orzecznictwo). Wymóg właściwego uzasadnienia zarzutu przez podmiot występujący ze skargą stanowi konsekwencję spoczywającego na nim ciężaru dowodu. Zasada związania Trybunału granicami skargi (por. art. 69 § 3 ustawy o TK) uniemożliwia nie tylko samodzielne wyznaczenie przez Trybunał przedmiotu kontroli, ale i zastąpienie skarżącego w obowiązku określenia sposobu naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności.

W przypadku postępowania w sprawie o sygn. akt SK 22/18 trzeba zauważyć, że w uzasadnieniu skarżąca bardzo pobieżnie potraktowała obowiązek powiązania postawionych zarzutów z wzorcami kontroli wymienionymi w *petitum*. O ile znaleźć można pewne argumenty odnoszące się do niezgodności kwestionowanego art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji z art. 2 Konstytucji (choć zarazem skarżąca nie wskazała w sposób niebudzący wątpliwości, z którą z zasad szczegółowych wynikających z art. 2 Konstytucji zostały powiązane podniesione zarzuty), to w zasadzie brak jest jakiegokolwiek argumentacji dotyczącej naruszenia art. 30, art. 31 ust. 3 oraz art. 84 Konstytucji. Stanowi to samoistnie podstawę do **umorzenia** postępowania

– w odniesieniu do powyższych wzorców – ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

Jedynym wzorcem – poza art. 2 Konstytucji – w stosunku do którego można odnaleźć w uzasadnieniu skargi jakiekolwiek odniesienie jest art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji (por. skarga, s. 26, 31, 36, 41 i 46). Jednocześnie, w uzasadnieniu skargi poświęconym analizie wzorców konstytucyjnych skarżąca ogólnie wskazała na ingerencję w prawo własności podatnika wynikającą z konieczności zapłaty nienależnego zobowiązania podatkowego (por. skarga, s. 24: „W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych, tak jak w przypadku skarżącej łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe, które powinny być poddane należytej ochronie”). Na tym tle Sejm przyjmuje, że skarżąca – choć w dalece utołmny sposób – uzasadniła jednak zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji. Uwzględniając sposób ujęcia wzorców przyjęty w *petitum* trzeba uznać, że skarżąca wniosła o kontrolę kwestionowanego przepisu z punktu widzenia zgodności z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy o TK, merytoryczne rozstrzygnięcie skargi konstytucyjnej poprzedza kontrola wstępna, w trakcie której dokonuje się oceny dopuszczalności skargi. W przypadku skargi inicjującej niniejsze postępowanie Trybunał nie dopatrył się wystąpienia okoliczności skutkujących niedopuszczalnością jej rozpoznania (por. postanowienie TK z 17 lipca 2018 r., sygn. akt Ts 193/16).

4. Zmiana brzmienia przepisu stanowiącego przedmiot kontroli

Przedmiot kontroli w niniejszym postępowaniu stanowi art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w brzmieniu, które aktualnie już nie obowiązuje. Obecne brzmienie przepisu („Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”) zostało nadane w następstwie wejścia w życie ustawy z dnia 30 sierpnia 2013 r. zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa,

ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz.U. z 2013 r. poz. 1149). W związku z powyższym koniecznym staje się rozważenie, czy nie zachodzi ujemna przesłanka warunkująca możliwość prowadzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, jaką jest wygaśnięcie mocy obowiązującej aktu prawnego (przepisu) objętego kontrolą (por. art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK).

W świetle orzecznictwa Trybunału przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana w postępowaniu przed sądem konstytucyjnym zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa (por. np. wyrok TK z 22 stycznia 2013 r., sygn. akt SK 18/11, wydany na gruncie tożsamego treściowo art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.). Formalne uchycenie przepisu nie jest w konsekwencji uznawane za równoznaczne z utratą jego mocy, w zakresie dotyczącym oceny stanów prawnych, które miały miejsce w okresie poprzedzającym zmianę regulacji. Zgodnie z utrwalonym poglądem sądu konstytucyjnego utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje dopiero wówczas, gdy przepis ten nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej.

W tym stanie art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji, w brzmieniu relewantnym dla oceny kwestii zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego skarżącej, pomimo formalnej derogacji nadal znajduje zastosowanie do stanów faktycznych, które wystąpiły w okresie jego obowiązywania. Oznacza to, że w postępowaniu zainicjowanym skargą wniesioną przez spółkę nie wystąpiła przesłanka określona w art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK.

Trzeba ponadto podnieść, że w świetle art. 59 ust. 3 ustawy o TK sąd konstytucyjny nie umarza postępowania ze względu na utratę mocy prawnej kontrolowanego przepisu, o ile wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Postępowanie inicjowane skargą konstytucyjną z natury nakierowane jest na ochronę konstytucyjnych wolności i praw skarżącego. Swoistym potwierdzeniem powyższego jest charakter wzorców kontroli, które mogą być powoływane w postępowaniu skargowym – są to jedynie te przepisy Konstytucji, które wyrażają konstytucyjne wolności, prawa bądź obowiązki jednostki, zaś wydanie w sprawie ostatecznego rozstrzygnięcia względem jednostki skutkuje ich naruszeniem. Jako konstytucyjne

wolności i prawa, których naruszenie podniosła skarżąca wymieniony został m.in. art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji, statuujący prawo własności. W tym stanie należy uznać, że wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą o sygn. akt SK 22/18 spełnia (w razie uznania, że art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji utracił moc obowiązującą) hipotezę art. 59 ust. 3 ustawy o TK. Powyższe przesądza – niezależnie od art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK – o braku podstaw do umorzenia postępowania ze względu na utratę mocy obowiązującej przez przepis poddany kontroli.

IV. Związek pomiędzy zobowiązaniem podatkowym a czynem objętym postępowaniem karnym

1. Zarzuty

Zdaniem skarżącej, art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji nazbyt szeroko ujmuje katalog zdarzeń prowadzących do zawieszenia terminu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przepis ten dopuszcza istnienie jedynie pobocznego związku między wszczęciem i prowadzeniem postępowania w sprawie karnoskarbowej a niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego. Nie jest konieczne, aby występowało w tym względzie powiązanie o charakterze podmiotowym, przedmiotowym i czasowym. Tymczasem, w ocenie skarżącej, z art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji wynika wymóg, aby skutek w postaci zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego występował tylko, gdy wszczęcie postępowania karnoskarbowego pozostaje w związku (bezpośrednim lub pośrednim) z niewykonaniem zobowiązania podatkowego.

Skarżąca wskazała, że instytucja przedawnienia odnosi się do zobowiązań podatkowych, a więc do sytuacji, w której wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane. Powinność świadczenia jest zatem skonkretyzowana i zaktualizowana. Stwierdziła, że dowodem na niewykonanie zobowiązania podatkowego powstającego z mocy prawa, w którym podatek pobierany jest metodą samoobliczenia przez podatnika, jest decyzja wydana na podstawie art. 21 § 3 ordynacji. Wydanie takiej decyzji prowadzi do ujawnienia wysokości zobowiązania podatkowego i umożliwia wyegzekwowanie niezapłaconego podatku. Dlatego przed wydaniem decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego nie można

mówić o istnieniu zaległości podatkowej, a w konsekwencji o niewykonaniu zobowiązania podatkowego. Na tym tle skarżąca uznała, że w jej przypadku wypełnienie hipotezy art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji („niewykonanie zobowiązania podatkowego”) nastąpiło dopiero w dacie uprawomocnienia się decyzji określającej wysokość jej zobowiązania podatkowego, tj. w dniu czerwca 2013 r. I dopiero od tego dnia można mówić o wystąpieniu związku pomiędzy wszczęciem postępowania karnoskarbowego a niewykonaniem zobowiązania podatkowego.

Kwestionowana regulacja nadaje instytucji przedawnienia charakter pozorny. Prowadzi do sytuacji, w której podatnik nie ma poczucia pewności co do braku ciężących na nim zobowiązań podatkowych, jak również nie działa w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego. W przypadku wystąpienia przesłanki określonej w art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji zobowiązanie podatkowe skarżącej nie wygasa w rozsądnym terminie, co stanowi niedopuszczalną i nieusprawiedliwioną względami interesu publicznego ingerencję w prawo własności.

Zarzut naruszenia przytoczonych w *petitum* skargi wzorców kontroli został uzasadniony niezwykle lakonicznie. Skarżąca ograniczyła się do stwierdzenia, że regulacja prawna dotycząca przedawnienia zobowiązania podatkowego powinna być kształtowana w taki sposób, aby sprzyjała ona wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności oraz stabilizacji stosunków społecznych, które to wartości konstytucyjne zakotwiczone zostały w zasadzie bezpieczeństwa prawnego. W tym aspekcie wystąpiła o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, które to postępowania nie pozostają w związku z niewykonaniem zobowiązania podatkowego.

2. Wzorce kontroli

2.1. Zasada zaufania obywateli do państwa

Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (określana także jako zasada lojalności państwa wobec obywateli) stanowi jedną z zasad pochodnych, które – w świetle utrwalonego poglądu doktryny

(por. np. W. Sokolewicz, M. Zubik, komentarz do art. 2 [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, t. I, s. 127) oraz orzecznictwa sądu konstytucyjnego (por. np. wyroki TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10 i 4 listopada 2015 r., sygn. akt K 1/14) – wynikają z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem sądu konstytucyjnego, zasada zaufania w stosunkach między obywatelem a państwem „przejawia się m.in. w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nimi następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny” (orzeczenie TK z 24 maja 1994 r., sygn. akt K 1/94; formuła ta konsekwentnie powtarzana była w późniejszym orzecznictwie).

Zasada ochrony zaufania obywateli do państwa opiera się na zasadzie pewności prawa (co do kwestii wzajemnej relacji pomiędzy tymi zasadami por. m.in. wyrok TK z 12 maja 2015 r., sygn. akt P 46/13). Celem zasady pewności prawa jest zapewnienie jednostce bezpieczeństwa prawnego, a więc sytuacji, w której może ona decydować o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwa. Jednostka może ocenić konsekwencje swoich zachowań na gruncie obowiązującego w danym momencie porządku prawnego, jak również ma oczekiwanie, że prawodawca nie zmieni przepisów w sposób arbitralny. Z drugiej strony powyższa zasada uwzględnia legitymację prawodawcy do zmiany obowiązującego prawa. Z punktu widzenia jednostki do naruszenia zasady pewności prawa dochodzi natomiast w sytuacji „gdy jego [prawodawcy – uwaga własna] rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła była go przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, byłaby inaczej zdecydowała o swoich sprawach” (wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00).

Zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i bezpieczeństwa prawnego nie mają charakteru bezwzględного. Za odstępzeniem od ich respektowania może przemawiać inna wartość konstytucyjna, której realizacji w danych okolicznościach

należałoby przyznać pierwszeństwo przed zasadą lojalności i zasadą bezpieczeństwa prawnego. Zarazem jednak konieczne jest uwzględnienie sytuacji prawnej jednostki poprzez ustalenie, „na ile oczekiwanie jednostki, że nie narazi się ona na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, są usprawiedliwione. Jednostka musi zawsze liczyć się z tym, że zmiana warunków społecznych lub gospodarczych może wymagać nie tylko zmiany obowiązującego prawa, ale również niezwłocznego wprowadzenia w życie nowych regulacji prawnych. [...] Istotne znaczenie ma także horyzont czasowy działań podejmowanych przez jednostkę w danej sferze życia. Im dłuższa jest – w danej sferze życia – perspektywa czasowa podejmowanych działań, tym silniejsza powinna być ochrona zaufania do państwa i do stanowionego przez nie prawa” (wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00).

2.2. Prawo własności

Uwzględniając utrwalone i jednolite orzecznictwo Trybunału dotyczące konstytucyjnego prawa własności Sejm – na potrzeby niniejszego postępowania – ograniczy się jedynie do przytoczenia najważniejszych ustaleń w tym zakresie.

Artykuł 64 ust. 1 Konstytucji stanowi normatywną podstawę prawa podmiotowego jednostki do żądania ochrony prawnej prawa do własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia. W zgodnej opinii Trybunału Konstytucyjnego i nauki prawa, art. 64 Konstytucji określa jednak nie tylko prawo podmiotowe, ale ustanawia również ogólną zasadę ustrojową, wokół której zbudowany jest cały porządek społeczny i prawny państwa (por. np. L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2003, komentarz do art. 64, s. 5-6; S. Jarosz-Żukowska, *Konstytucyjna zasada ochrony własności*, Kraków 2003, s. 32-43; wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98).

Na tle art. 64 Konstytucji w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego został ugruntowany pogląd, w świetle którego: „na ustawodawcy zwykłym spoczywa tym samym nie tylko obowiązek pozytywny stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, ale także obowiązek negatywny powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owo prawo mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać” (zob. wyroki TK z:

13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98; 29 czerwca 2004 r., sygn. akt P 20/02; 21 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 10/05; 20 kwietnia 2009 r., sygn. akt SK 55/08).

Sposób ograniczenia prawa własności wskazuje – będący również wzorcem kontroli konstytucyjności w niniejszej sprawie – art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym: „Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”. Z tego przepisu wyprowadzany jest bezwzględny zakaz naruszania istoty prawa własności, co oznacza, że ustawodawca nie może przyjmować regulacji prawnych, które uniemożliwiałyby korzystanie z prawa własności (zob. wyrok TK z 21 marca 2000 r., sygn. akt K 14/99).

Ingerencja w obrębie prawa własności może także wynikać z obowiązku zapłaty należności podatkowej. Na gruncie niniejszej sprawy wadliwość art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji z punktu widzenia art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji przejawia się zatem w ocenie skarżącej tym, że przepis ten skutkuje uszczupleniem w sferze jej praw majątkowych w następstwie konieczności zapłaty zobowiązania podatkowego, które powinno zostać uznane za przedawnione.

3. Ocena konstytucyjności

1. Przed przystąpieniem do oceny zasadności zarzutów skarżącej należy wskazać, że instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych kilkakrotnie stanowiła przedmiot analizy ze strony Trybunału Konstytucyjnego (por. wyroki TK z: 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10; 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10; 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11 oraz 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12). Najważniejsze ustalenia w tym względzie można sprowadzić do następujących tez.

Po pierwsze Trybunał wskazał, że Konstytucja nie zawiera wprost uregulowań odnoszących się do problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych. Nie formułuje co więcej ogólnej zasady przedawnienia, która wymagałaby rozwinięcia i skonkretyzowania w poszczególnych gałęziach prawa. W świetle utrwalonego poglądu sądu konstytucyjnego przedawnienie – w tym również w obszarze prawa podatkowego – nie jest zatem podmiotowym prawem konstytucyjnym. W konsekwencji nawet, gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone.

Po drugie, instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych – konieczności zachowania równowagi budżetowej oraz stabilizacji stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. Stąd też pominięcie w przepisach ustawy zasadniczej regulacji instytucji przedawnienia (w tym przedawnienia w obrębie prawa podatkowego) nie oznacza bynajmniej, że nie znajduje ona żadnego oparcia w wartościach konstytucyjnie chronionych.

Po trzecie, wobec braku konstytucyjnej regulacji problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych, jej wprowadzenie do systemu prawnego, jak i nadanie jej konkretnego kształtu, w tym określenie terminu przedawnienia, pozostaje co do zasady w sferze uznania ustawodawcy. Ustawodawca może wybierać między różnymi konstrukcjami przedawnienia, ustanawiając odrębne terminy przeprowadzenia czynności weryfikujących wywiązywanie się podatników z ich obowiązków oraz odrębne terminy dla procedury egzekucji należności. Terminy te nie mogą jednak być zbyt krótkie, ponieważ wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani nie mogą pozostawać zbyt długie, czyniąc przedawnienie instytucją pozorną. Ustanowiony mechanizm przedawnienia w prawie podatkowym nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania przedawnienia instrumentalnie, w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po pewnym czasie. Na tym tle Trybunał wyraził stanowisko, zgodnie z którym: „Zasadą jest płacenie podatków, a nie oczekiwanie, że nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego” (wyrok TK z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11).

Sąd konstytucyjny wskazywał równocześnie, że ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, gdy doszło już do zindywidualizowania i skonkretyzowania obowiązku podatkowego bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdy w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa, mając taką możliwość, nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należnej wysokości. W ocenie Trybunału, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków – jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym – nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecia. Stabilizacja

stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wartość konstytucyjną wymagającą uwzględnienia. Na tym tle sąd konstytucyjny wskazywał, że z art. 2 Konstytucji wynika obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności co do zobowiązań podatkowych.

Po czwarte, nie ma konstytucyjnych przeszkód, by ustawodawca modyfikował zasady przedawniania zobowiązań podatkowych, a nawet wydłużał pierwotnie ustalone terminy, z tym jednak zastrzeżeniem, że nie może to odnosić się do zobowiązań już wygasłych na podstawie przepisów dotychczas obowiązujących. Innymi słowy, dopóki zobowiązanie skutecznie nie wygasło, dopóty prawodawca władny jest określić nową, nawet dłuższą, barierę czasową wymagalności świadczenia. Taka modyfikacja nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w prawa nabyte, chronione przez art. 2 Konstytucji.

Po piąte, swoboda ustawodawcy w kształtowaniu przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych ma wymiar ograniczony, w tym zwłaszcza w obszarze przepisów mających dla podatnika charakter gwarancyjny. Do tej grupy zaliczają się przepisy dotyczące biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia. Zbyt krótkie terminy przedawnienia pozostawałyby w sprzeczności z zasadami powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Z kolei terminy zbyt długie czyniłyby przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną. Okoliczności, które ustawodawca powinien wziąć pod uwagę, ustalając termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, Trybunał po raz pierwszy wymienił w wyroku z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10. Wskazał tam, że należałoby uwzględnić realną możliwość egzekwowania przez organy podatkowe niezapłaconych należności, okresy zawieszenia, gdy przedawnienie nie biegnie, a ponadto inne okoliczności, związane choćby z prowadzeniem różnego rodzaju kontroli podatkowych, które nie powodują zawieszenia bądź przerwania biegu terminu przedawnienia.

2. Wymóg wystąpienia związku pomiędzy zobowiązaniem podatkowym a postępowaniem karnoskarbowym stanowi – zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji – konieczną przesłankę, od której ustawodawca uzależnił skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wszczęcia postępowania karnoskarbowego. Przepis ten stanowi wprost,

że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z dniem wszczęcia postępowania karnoskarbowego, o ile podejrzenie popełnienia przestępstwa (wykroczenia) skarbowego wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Tym samym – wbrew twierdzeniom skarżącej – wynikającym z powyższego przepisu warunkiem zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest to, aby podejrzenie popełnienia jednego z tych czynów było związane z niewykonaniem zobowiązania podatkowego.

Sejm zwraca uwagę, że w przypadku ciążącego na skarżącej zobowiązania podatkowego, spełnienie przesłanek określonych w art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podlegało ocenie przez organy skarbowe, a następnie weryfikacji w postępowaniu sądowym. Wszystkie organy orzekające w sprawie zgodnie stwierdziły, że wszczęte przez Prokuraturę Rejonową w B w dniu lipca 2007 r. postępowanie karnoskarbowe było związane z niewykonaniem lub niewłaściwym wykonaniem przez skarżącą zobowiązania podatkowego. Na przywołanie zasługuje w tym kontekście przede wszystkim stanowisko zajęte Dyrektora IC w T Uchylając decyzje pierwszoinstancyjne określające wymiar podatku akcyzowego ciążącego na skarżącej organ ten stwierdził, że materiał dowodowy zgromadzony przez organ kontroli skarbowej jest niewystarczający do stwierdzenia

Okoliczność ta musi być poparta konkretnymi dowodami, a organem właściwym do przeprowadzenia postępowania w tym zakresie jest prokuratura (decyzje Dyrektora Izby Celnej w T z dnia maja 2007 r. nr i nr). W związku z tym, rozpatrując sprawę ponownie Dyrektor UKS w B , pismem z czerwca 2007 r., zawiadomił Prokuraturę Okręgową w B o możliwości popełnienia przestępstwa przeciwko

oraz przekazał prokuraturze zabezpieczone w toku postępowania kontrolnego oryginały przedmiotowych oświadczeń. Prokuratura Rejonowa w B , postanowieniem z lipca 2007 r., sygn. akt wszczęła postępowanie w sprawie

Prawidłowość kwalifikacji prawnej przyjętej przez organy podatkowe i podtrzymanej następnie przez sądy w aspekcie objęcia zobowiązania podatkowego skarżącej hipotezą art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji mieści się w sferze stosowania prawa. W konsekwencji nie podlega ono, co do zasady, ocenie w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym. Sejm pragnie jednak zauważyć, że stanowisko organów orzekających w sprawie potwierdzające wystąpienie związku pomiędzy zobowiązaniem podatkowym skarżącej a wszczęciem postępowania karnoskarbowego jest trafne. Należy przy tym stwierdzić, że wbrew twierdzeniom skarżącej art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji nie specyfikuje, aby związek pomiędzy zobowiązaniem podatkowym a wszczęciem postępowania karnoskarbowego wyrażał się w powiązaniu personalnym, czasowym i przedmiotowym.

Wypada również odnieść się do stanowiska skarżącej, zgodnie z którym fakt niewykonania zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji, musi znajdować potwierdzenie w decyzji wydanej w trybie art. 21 § 3 ordynacji. Interpretacja ta nie znajduje podstaw w świetle przepisów ordynacji. W myśl art. 21 § 1 pkt 1 tej ustawy zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. W przypadku podatku akcyzowego przedmiot opodatkowania, stawki podatku czy też termin jego zapłaty regulują przepisy ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1114 ze zm.). Do niewykonania zobowiązania podatkowego dochodzi tym samym w sytuacji, gdy w terminie wskazanym ustawowo podatnik nie uiszczył należności podatkowej. Niewykonanie zobowiązania podatkowego ma miejsce również w sytuacji, gdy podatnik realizuje wprawdzie to zobowiązanie, ale w sposób niewłaściwy (a więc tak jak w opisywanej sprawie stosuje obniżoną stawkę podatku, prowadzącą do obniżenia należności podatkowej). Niejako na marginesie trzeba zauważyć, że interpretacja zaproponowana przez skarżącą prowadziłaby do absurdalnych skutków. Skoro przedawnieniu podlega zobowiązanie podatkowe, to zaś – jak przyjmuje skarżąca – wymaga każdorazowo wcześniejszego skonkretyzowania w drodze decyzji wymiarowej, to należności podatkowe które nie zostały skonkretyzowane w ten sposób w ogóle nie podlegałyby przedawnieniu.

Uwzględniając powyższe Sejm wyraża stanowisko, że kwestionowany przepis nie narusza zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Ustawodawca jest legitymowany do kształtowania okoliczności skutkujących zawieszeniem biegu terminu przedawnienia podatkowego. Nie budzi wątpliwości z punktu widzenia zasady zaufania do państwa, żeby do katalogu tych przesłanek zaliczało się także wszczęcie postępowania karnoskarbowego związanego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego.

3. W piśmiennictwie zostało wyrażone w części krytyczne stanowisko w stosunku do instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania karnoskarbowego. Za takim stanowiskiem przesądzać ma w szczególności odmiennosc przedmiotu i celu postępowania podatkowego i postępowania karnoskarbowego. O ile to pierwsze zmierza do ustalenia, zabezpieczenia i wykonania zobowiązania podatkowego, to postępowanie karnoskarbowe jest ukierunkowane na ustalenie winy sprawcy, wymiar kary oraz jej wykonanie. Przesłanką wszczęcia postępowania podatkowego jest niewykonanie bądź nienależyte wykonanie zobowiązania podatkowego. Odmiennym charakterem odznaczają się natomiast przesłanki wszczęcia postępowania karnoskarbowego – najczęściej chodzi o uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, niezłożenie deklaracji w terminie, uporczywe niepłacenie podatków itd. Podkreśla się, że wszczęcie postępowania karnoskarbowego jest z reguły kwestią wtórną w stosunku do kwestii wymiaru i wykonywania zobowiązań podatkowych. Tok sprawy karnej oraz jej rezultat nie powinien mieć zatem bezpośredniego wpływu na bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego, które może zostać wymierzone i podlegać wykonaniu w ramach procedury podatkowej zupełnie niezależnej od procedury karnoskarbowej. Wskazuje się także, że specyfika spraw karnych skarbowych sprawia, że to bardziej postępowanie w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe czerpie z ustaleń postępowania podatkowego, a nie odwrotnie. Zazwyczaj odpowiedzialność karnoskarbowa uzależniona jest od przesłanki uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. W związku z tym ustalenie odpowiedzialności karnej skarbowej wymaga najczęściej – w pierwszej kolejności – przeprowadzenia postępowania podatkowego w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego, gdyż dopiero z decyzji wydanej w postępowaniu podatkowym wynika

kwota uszczuplenia podatku, a więc istotna przesłanka wszczęcia i prowadzenia postępowania w sprawie karnoskarbowej. Zatem z reguły to dopiero wymiar zobowiązania podatkowego dokonywany w sprawie podatkowej uzasadnia wdrożenie odpowiedzialności karnoskarbowej. Wszczęcie postępowania karnoskarbowego nie ma bezpośredniego wpływu ani na wymiar, ani na wykonanie zobowiązania podatkowego, nie powinno w konsekwencji rzutować w żaden sposób na kwestię przedawnienia zobowiązania podatkowego. Na tym tle za nietrafne uznano rozwiązanie przyjęte w art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji (por. komentarz do art. 70, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wersja el. Legalis 2018).

Nie podważając trafności – co najmniej części – podniesionych powyżej argumentów należy jednak zauważyć, że nie znajdują one potwierdzenia na tle stanu faktycznego sprawy, w związku z którą została wniesiona skarga konstytucyjna. Przeciwnie, w postępowaniu podatkowym dotyczącym skarżącej wystąpiły okoliczności przemawiające na rzecz zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego w następstwie wszczęcia postępowania karnoskarbowego. W szczególności nie zaistniała sytuacja, w której postępowanie karnoskarbowe pozostawałoby wtórne względem postępowania podatkowego i posiłkowałoby się – wyłącznie – ustaleniami zapadłymi w toku postępowania podatkowego, a zwłaszcza ustaloną w nim wysokością należności podatkowej. Wszczęcie postępowania karnoskarbowego

miało bowiem na celu nie tylko ustalenie, czy osoby te dopuściły się , ale również zweryfikowanie prawdziwości tych oświadczeń, co ma bezpośredni wpływ na wymiar podatku. W przypadku bowiem uznania, że , nie mogła zostać zastosowana obniżona stawka podatku akcyzowego. Tym samym ustalenia powzięte w toku postępowania karnoskarbowego mogły wywierać bezpośredni wpływ na przedmiot postępowania podatkowego, a więc wysokość zobowiązania podatkowego skarżącej. Innymi słowy postępowanie karnoskarbowe nie służyło wyłącznie ustaleniu odpowiedzialności karnej , ale mogło także bezpośrednio oddziaływać na ustalenie wysokości zaległości podatkowej.

4. Skarżąca wniosła o stwierdzenie niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w zakresie, w jakim przepis ten wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w następstwie wszczęcia

postępowania karnoskarbowego niepozostającego w związku z wykonaniem zobowiązania podatkowego. Tak ujęty zakres zaskarżenia ma charakter *contra legem* w stosunku do brzmienia art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji według stanu prawnego obowiązującego na dzień wydania decyzji wymiarowych oraz orzeczeń w sprawie skarżącej. Przepis ten w ówczesnym stanie prawnym stanowił, że bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego podlega zawieszeniu „z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”. Przytoczone brzmienie *expressis verbis* wskazuje, że tylko postępowanie karnoskarbowe obejmujące podejrzenie popełnienia przestępstwa związanego z niewykonaniem zobowiązania (a więc innymi słowy – postępowania karnoskarbowego pozostającego w związku z niewykonaniem zobowiązania podatkowego) skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia w postępowaniu podatkowym. Tym samym na gruncie powyższego przepisu wszczęcie postępowania karnoskarbowego niepozostającego w związku z wykonaniem zobowiązania podatkowego nie może prowadzić do zawieszenia biegu terminu przedawnienia w postępowaniu podatkowym, zaś przyjęcie takiej wykładni powyższego przepisu jest niedopuszczalne. W związku z powyższym jako pozbawione podstaw należy uznać wystąpienie przez skarżącą o stwierdzenie art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w zakresie, w jakim przepis ten wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego niepozostającego w związku z wykonaniem zobowiązania podatkowego. Dopuszczalny zakres kontroli – uwzględniając treść zarzutu podniesionego przez skarżącą – może obejmować co najwyżej kwestię zgodności z Konstytucją art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w części zawierającej zwrot „jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”.

Mając na względzie powyższe Sejm wnosi o uznanie, że art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w części zawierającej zwrot „jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania” **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

V. Zawieszenie biegu przedawnienia w następstwie wszczęcia postępowania karnoskarbowego w fazie *in rem*

1. Zarzuty skarżącej

Kolejny aspekt, w którym w ocenie skarżącej przejawia się niekonstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji, związany jest z przypisaniem wszczęciu postępowania karnoskarbowego skutku w postaci zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przepis ten, co potwierdza praktyka organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, jest rozumiany jako skutkujący zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego także w następstwie wszczęcia postępowania karnoskarbowego w fazie *in rem*. Tymczasem, w ocenie skarżącej, skutek taki może zostać powiązany wyłącznie z wszczęciem fazy *in personam* postępowania karnoskarbowego.

Uzasadniając powyższe stanowisko skarżąca odwołała się do występującego w prawie karnym procesowym podziału na dwie fazy postępowania, tj. postępowania w sprawie (faza *in rem*) oraz postępowania przeciwko osobie (faza *in personam*). W fazie *in rem* dostatecznie uprawdopodobniony jest wyłącznie sam fakt popełnienia czynu zabronionego, brak jest natomiast danych czy dowodów, które pozwalałyby organowi prowadzącemu postępowanie na dokonanie jakichkolwiek ustaleń co do tożsamości potencjalnego sprawcy bądź też dane w tym względzie są niewystarczające. Postępowanie to nie może stanowić źródła jakichkolwiek ustaleń co do tożsamości sprawcy przestępstwa (wykroczenia) skarbowego i w konsekwencji uniemożliwia identyfikację podmiotu podejrzanego o popełnienie czynu pozostającego w związku z niewykonaniem zobowiązania podatkowego. Zdarzeniem prawnie doniosłym jest przedstawienie zarzutów i dopiero od tego momentu postępowanie to toczy się w stosunku do zidentyfikowanej co do tożsamości osoby. Skarżąca spółka stwierdziła, że w przypadku wszczęcia postępowania karnoskarbowego w fazie *in personam* podatnik nie może zweryfikować tego, czy i kiedy postępowanie zostało wszczęte, jak również naruszenia których przepisów ono dotyczy. Stan niewiedzy co do prowadzonego postępowania przygotowawczego po stronie osoby objętej tym postępowaniem może być przy tym długotrwały.

Skarżąca podniosła, iż celem instytucji przedawnienia jest zagwarantowanie podatnikom, że po upływie określonego w ustawie czasu nie będą podejmowane

w stosunku do nich jakiegokolwiek działania zmierzające do określania i egzekwowania należności podatkowych. Przepisanie wszczęciu postępowania karnoskarbowego w fazie *in rem* skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powyższego celu nie realizuje. Przy tym, skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zostaje zachowany także gdy postępowanie karnoskarbowe zostało umorzone (na etapie postępowania *in rem* albo *in personam*), bez kierowania sprawy do sądu, bądź też gdy obwiniony został na etapie postępowania sądowego uznany za niewinnego. Tym samym wadliwe decyzje organów procesowych względem podmiotów, wobec których nie było podstaw do egzekwowania odpowiedzialności karnej, wywołują negatywne konsekwencje w sferze prawa podatkowego w postaci wydłużenia terminu przedawnienia.

Uzasadniając zarzut spółka odwołała się w dalszej kolejności do stanu faktycznego stanowiącego podstawę wystąpienia ze skargą. Wszczęte w 2007 r. postępowanie karne dotyczące

nie zostało zakończone do dnia wystąpienia ze skargą konstytucyjną, nie wykroczyło ono także poza fazę *in rem*. W konsekwencji mechanizm przyjęty w art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji umożliwia dochodzenie przez organy podatkowe realizacji obowiązku podatkowego przez skarżącą w nieograniczonym terminie, czyniąc przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją nierealną. Niezgodność z Konstytucją w powyższym zakresie skarżąca powiązała z naruszeniem zasady ochrony stabilizacji stosunków prawnych na skutek upływu czasu oraz zasady lojalności państwa wobec adresata norm prawnych.

2. Wzorce kontroli

Analiza wzorców kontroli – zasady ochrony zaufania obywateli do państwa wywodzonej z art. 2 Konstytucji, jak również art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji – została zawarta w pkt IV.2 stanowiska.

3. Ocena konstytucyjności

1. Jak już wskazywano (por. pkt III.3 stanowiska), zarzut niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w zakresie, w jakim wszczęcie postępowania karnoskarbowego

w fazie *in rem* wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu zobowiązania podatkowego, stanowił już przedmiot rozpoznania przez Trybunał, choć dotychczas nie nastąpiło wydanie w tym zakresie rozstrzygnięcia.

W postępowaniu tym stanowisko przedstawił Marszałek Sejmu wnosząc o uznanie, że art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w zakresie, w jakim skutek w postaci zawieszenia biegu postępowania został powiązany ze wszczęciem postępowania karnego w fazie *in rem*, jest zgodny z art. 2 Konstytucji. Uwzględniając tożsamość przedmiotu kontroli w niniejszym postępowaniu ze sprawą o sygn. akt K 31/14 potwierdzić należy w pełni aktualność stanowiska Marszałka Sejmu przedstawionego w tej ostatniej sprawie także na gruncie sprawy zainicjowanej przez skarżącą.

W stanowisku Marszałka Sejmu przedłożonym w ramach postępowania w sprawie o sygn. akt K 31/14 powołane zostały następujące argumenty przemawiające na rzecz zgodności art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji z art. 2 Konstytucji. Po pierwsze podkreślono, że postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe musi dotyczyć niewykonania tego konkretnego zobowiązania podatkowego, co do którego nastąpić ma zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji dotyczy więc tylko tych podatników, co do których istnieje uzasadnione podejrzenie, że niewykonanie zobowiązań podatkowych jest związane z popełnieniem przestępstw (wykroczeń) skarbowych, a nie podatników, którzy z przyczyn od siebie niezależnych nie mogą spełnić swoich zobowiązań. Konieczność wystąpienia związku pomiędzy wszczęciem postępowania karnoskarbowego a niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego jest ściśle i rygorystycznie ujmowana w orzecznictwie sądów administracyjnych. W konsekwencji wszczęcie postępowania karnoskarbowego bez uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa (wykroczenia) skarbowego związanego z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego nie wywoła skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania.

Po drugie, zasada ochrony zaufania obywateli do państwa wymaga, żeby podatek wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie. W gestii ustawodawcy pozostaje natomiast wybór instrumentów, które to zapewnią. W wyroku z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11) Trybunał wskazał, że do naruszenia zasady ochrony zaufania obywateli do państwa dochodzi w sytuacji, gdy podatek przed upływem terminu przedawnienia nie został powiadomiony o tym, że doszło do

zawieszenia biegu przedawnienia. Natomiast z zasady tej nie wynika wymóg, że postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe powinno być jawne dla podatnika, a w szczególności, że powinien on być zawiadamiany o wszczęciu postępowania w fazie *in rem*. Byłoby to sprzeczne z zasadą tajności tej fazy postępowania przygotowawczego, która ma istotne znaczenie z punktu widzenia zasady prawdy materialnej. Gdyby bowiem podatnik wiedział, że w sprawie mogącej mieć związek z jego osobą toczy się postępowanie karnoskarbowe, wówczas mógłby on podjąć działania utrudniające lub uniemożliwiające zebranie niezbędnego materiału dowodowego. W świetle orzecznictwa sądu konstytucyjnego zasada ochrony zaufania obywateli do państwa wymaga zatem aby podatnik został poinformowany, że jego zobowiązanie podatkowe nie uległo przedawnieniu oraz aby informacja ta dotarła do podatnika przed upływem terminu przedawnienia. Natomiast zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie musi być uzależnione od postawienia podatnikowi zarzutu w sprawie karnoskarbowej dotyczącej tego zobowiązania i przejścia postępowania karnoskarbowego z fazy *in rem* do fazy *in personam*. Tym samym, przekazanie informacji podatnikowi o zdarzeniu powodującym zawieszenie biegu terminu przedawnienia nie musi wiązać się z konkretną czynnością procesową podjętą w toku postępowania karnoskarbowego, w tym zwłaszcza z przedstawieniem podatnikowi zarzutu. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z powodu wszczęcia postępowania karnoskarbowego w sprawie tego zobowiązania nie narusza konstytucyjnych praw i wolności jednostki, jeśli tylko jednostka została zawiadomiona przed upływem tego terminu, że jej zobowiązanie podatkowe nie wygasa. Uregulowanie trybu i sposobu przekazania takiej informacji, który zapewni realizację zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, pozostawione jest ustawodawcy. Ponadto celowe i uzasadnione jest, aby podatnik nie był zawiadamiany o wszczęciu postępowania karnoskarbowego dotyczącego jego zobowiązania podatkowego.

Po trzecie za nietrafne uznano stanowisko, zgodnie z którym zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, wskutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, a nie przeciwko osobie, nie zapewnia podatnikowi żadnych gwarancji, które przysługują podejrzanemu. Decyzje podatkowe wydane przez organy państwowe podlegają kontroli sądów administracyjnych, również w zakresie związku pomiędzy wszczęciem

postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, a niewykonaniem zobowiązania podatkowego. Natomiast brak możliwości działania podatnika w fazie *in rem* postępowania karnoskarbowego, a więc przed przedstawieniem mu zarzutów, uzasadniony jest zasadą tajności postępowania przygotowawczego, na co zwracał uwagę Trybunał Konstytucyjny (sygn. akt P 30/11). Podatnik niewywiązujący się ze swoich zobowiązań nie może być zbyt wcześnie zawiadomiony o toczącym się postępowaniu karnoskarbowym, co ma minimalizować ryzyko podjęcia przez niego działań utrudniających lub uniemożliwiających prowadzenie postępowania. Zasada tajności postępowania przygotowawczego nie jest jednak bezwzględna, ponieważ doznaje ograniczenia polegającego właśnie na obowiązku powiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jak i na obowiązku powiadomienia podatnika o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia, co równoznaczne jest z zawiadomieniem o umorzeniu postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe.

Po czwarte podkreślono, że w działalności organów państwa nie występuje praktyka polegająca na wszczynaniu postępowań karnych skarbowych «na wszelki wypadek», nawet w razie braku okoliczności wskazujących na podejrzenie popełnienia przestępstwa. Takie działanie stanowiłoby oczywiste naruszenie art. 303 kodeksu postępowania karnego w związku z art. 113 § 1 kodeksu karnego skarbowego. Przepisy te dopuszczają wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania karnoskarbowego tylko, gdy zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa. Tym samym organ wszczynający postępowanie przygotowawcze musi dysponować konkretnymi informacjami, które uzasadniają podejrzenie popełnienia przestępstwa.

W konkluzji stwierdzono, że podatnik powinien być zawiadomiony wyłącznie o tym, że jego zobowiązanie podatkowe nie ulegnie przedawnieniu w ustawowym terminie, z powodu wszczęcia postępowania karnoskarbowego, a co za tym idzie, zawiadomienie to musi nastąpić zanim upływie termin przewidziany w art. 70 § 1 ordynacji. W świetle art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji nie dochodzi do sytuacji, w której podatnik przeświadczony, że jego niespełnione zobowiązanie podatkowe wygasło wskutek upływu terminu przedawnienia, zostaje nagle zaskoczony tym, że bieg tego terminu uległ jednak zawieszeniu, a przez to nadal spoczywa na nim obowiązek spełnienia jego zobowiązania podatkowego. Podatnik, otrzymując stosowną

informację, ma bowiem świadomość, że wskutek wszczęcia postępowania w sprawie przestępstwa (wykroczenia) skarbowego w związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego zobowiązanie to nie wygaśnie wraz z upływem pierwotnego terminu przedawnienia.

2. Podtrzymując stanowisko przedstawione przez Sejm w sprawie o sygn. akt K 31/14 wystarczającym pozostaje w tym miejscu odniesienie się jedynie do tych argumentów powołanych przez skarżącą, które nie znalazły w nim odzwierciedlenia.

I tak – w ocenie skarżącej – art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji dotknięty jest wadą konstrukcyjną, jako że nie uwzględnia występującego na tle postępowania karnego (i odpowiednio postępowania karnoskarbowego) podziału na fazę *in rem* i fazę *in personam*. Powyższa teza nie zasługuje na uwzględnienie. Otóż art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji nie neguje występującego podziału postępowania karnego na obie wymienione fazy. Natomiast, zgodnie z jednoznaczną wolą ustawodawcy, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zostało powiązane z samym wszczęciem postępowania karnoskarbowego (a więc – co do zasady – w fazie *in rem*), a nie z przedstawieniem zarzutów konkretnej osobie (a więc z przejściem do fazy *in personam*). Takie ukształtowanie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, powiązane z samym faktem wszczęcia postępowania karnoskarbowego, mieści się w zakresie swobody regulacyjnej przysługującej prawodawcy.

Ponadto, zdaniem skarżącej, w świetle kwestionowanego przepisu na etapie postępowania przygotowawczego toczącego się w fazie *in rem* nie ma możliwości zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu przedawnienia. Wynika to stąd, że w tej fazie postępowania nie istnieją jakiegokolwiek dane dostatecznie uzasadniające podejrzenie, że czyn popełniła określona osoba (określony podatnik). Wątpliwości skarżącej w tym względzie rozstrzygnął, w sposób niebudzący wątpliwości, Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11. Jak stwierdził sąd konstytucyjny, skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może dotyczyć tylko takiej sytuacji, w której osoba, na której spoczywa należność podatkowa, otrzymała informację o toczącym się w tej sprawie postępowaniu przygotowawczym. W rezultacie nie może dojść do sytuacji, w której – przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego – doszło do zawieszenia biegu tego przedawnienia, zaś podatnik nie został o tym

fakcie powiadomiony. Zatem opisana przez skarżącą sytuacja, w kontekście której sformułowała ona zarzut niekonstytucyjności, nie może mieć miejsca. Zauważyć ponadto wypada, że Trybunał Konstytucyjny niejako potwierdził, że konstrukcja przyjęta w kwestionowanym art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji abstrahuje od podziału postępowania karnoskarbowego na dwie fazy (fazę *in rem* i fazę *in personam*). Taka konstrukcja nie wywołała jednak wątpliwości konstytucyjnoprawnych po stronie sądu konstytucyjnego.

Nietrafne pozostaje także stwierdzenie skarżącej co do braku podstaw, aby powiązać postępowanie karnoskarbowe toczące się w fazie *in rem* z jakimkolwiek podatnikiem i jakimkolwiek zobowiązaniem podatkowym. W przypadku najpopularniejszych przestępstw skarbowych zazwyczaj nie jest możliwe, żeby w jakimkolwiek stadium postępowania karnego (a więc także w fazie *in rem*) nie można było zidentyfikować podatnika. Na gruncie art. 56 k.k.s. (w stanie faktycznym stanowiącym podstawę wystąpienia ze skargą zostało wszczęte postępowanie karnoskarbowe dotyczące podejrzenia popełnienia czynu stypizowanego w art. kodeksu karnego skarbowego) wskazuje się, że w przypadku określonego w tym przepisie przestępstwa chodzi o podatnika, który składa organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, a więc musi być organom znany (por. komentarz do art. 70, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, wersja el. Legalis 2018).

Na brak zasadności zarzutu skarżącej wskazuje także praktyka stosowania kwestionowanego art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji, co potwierdza w szczególności stan faktyczny stanowiący podstawę wystąpienia ze skargą. Skarżąca spółka posiadała wiedzę o prowadzonym postępowaniu przygotowawczym w sprawie podejrzenia popełnienia przestępstwa przed upływem okresu przedawnienia ciążącego na niej zobowiązania podatkowego, który to okres upływał odpowiednio z końcem 2009 r. (w odniesieniu do transakcji sprzedaży oleju opałowego, które miały miejsce 2004 r.) oraz z końcem 2010 r. (w stosunku do transakcji z 2005 r.). Fakty w tym względzie były znane skarżącej najpóźniej wraz z doręczeniem spółce protokołu kontroli podatkowej, tj. maja 2009 r. W protokole tym była zawarta informacja o wszczęciu postępowania karnoskarbowego w fazie *in rem* przeciwko Ponadto informacja o wszczęciu postępowania została także zawarta w decyzji Dyrektora UKS w B z stycznia 2010 r.

Wypada wreszcie zauważyć, że bezpodstawny jest zarzut skarżącej, iż w postępowaniu przygotowawczym toczącym się w fazie *in rem* nie jest możliwe ustalenie osoby, której przypisuje się popełnienie czynu zabronionego. W dniu lipca 2007 r. Prokuratura Rejonowa w B wydała postanowienie o wszczęciu postępowania w sprawie

(sygn. akt). Mimo zatem że postępowanie to zostało wszczęte w fazie *in rem* już wówczas zidentyfikowane były osoby, którym przypisywana była możliwość popełnienia czynu zabronionego. Powyższe postępowanie miało natomiast zweryfikować, czy faktycznie doszło do

Mając na względzie powyższe Sejm wnosi o uznanie, że art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w zakresie, w jakim wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe w fazie *in rem* skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

VI. Sposób zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania karnoskarbowego

1. Zarzuty skarżącej

Skarżąca wskazała, że w świetle praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji, znajdującej potwierdzenie w orzecznictwie sądowym, zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego w trybie powyższego przepisu następuje pod warunkiem, że podatnik zostanie zawiadomiony o wszczęciu postępowania karnoskarbowego. Praktyka ta zyskała przy tym akceptację Trybunału Konstytucyjnego w wyroku z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11). W konsekwencji zawiadomienie o wszczętym postępowaniu może nastąpić w dowolnej formie. Powyższa linia orzecznicza znalazła również odzwierciedlenie w sprawie skarżącej; Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił w tym względzie, że poinformowanie podatnika może nastąpić w różnych trybach, w ramach różnych postępowań.

Zdaniem skarżącej spółki ustawodawca nie dysponuje swobodą w zakresie regulacji problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych. Z art. 2 Konstytucji wynika w tym względzie obowiązek ochrony stabilności sytuacji prawnej jednostki. Na gruncie art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji oznacza to, że przekazanie podatnikowi informacji o zawieszeniu biegu przedawnienia podatkowego nie może następować przy okazji innych działań (czynności) organu. Zdaniem skarżącej jedynym instrumentem, który służy realizacji tego celu, jest ogłoszenie podatnikowi postanowienia o postawieniu zarzutów. Z kolei obecna praktyka stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji dopuszcza, by organy podatkowe oraz organy ścigania w sposób dowolny określały sposób zawiadomienia podatnika o zaistnieniu przyczyny powodującej zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Skarżąca podniosła, że w przypadku wszczęcia postępowania przygotowawczego w fazie *in rem* organy skarbowe w ogóle nie zawiadamiają potencjalnego sprawcy o wszczęciu postępowania. Z kolei zawiadomienie podatnika w postaci zwykłego pisma lub w każdej innej formie niż przedstawienie zarzutów nie zapewnia podatnikowi statusu strony w postępowaniu.

2. Wzorce kontroli

Analiza wzorców kontroli – zasady ochrony zaufania obywateli do państwa wywodzonej z art. 2 Konstytucji, a także art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji – została zawarta w pkt IV.2 stanowiska.

3. Ocena konstytucyjności

Kwestia zawiadomienia podatnika o zaistnieniu okoliczności wskazanych w art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji, skutkujących zawieszeniem terminu biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, stanowiła już przedmiot oceny ze strony Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11 sąd konstytucyjny stwierdził, że art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji jest niezgodny z Konstytucją w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie

skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu przedawnienia danego zobowiązania podatkowego.

Wskazywano już, że w ocenie sądu konstytucyjnego fakt wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe nie musi być jawny dla podatnika, a w szczególności nie ma obowiązku zawiadomienia go o wszczęciu postępowania w fazie *in rem*. Jednak, zasada zaufania obywateli do państwa wymaga, aby przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia podatnik został poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego. W ocenie Trybunału standard konstytucyjny ukształtowany przez zasadę ochrony zaufania obywateli do państwa wymaga zawiadomienia podatnika przez organy państwa o zaistnieniu okoliczności (*in casu* – informacji o wszczęciu postępowania karnoskarbowego), skutkujących zawieszeniem biegu przedawnienia. Natomiast z zasady ochrony zaufania obywateli do państwa nie wynika, aby zawiadomienie podatnika nastąpiło w określonej formie, a w szczególności, iż jedyną dopuszczalną formą w tym względzie było postanowienie o postawieniu zarzutów. Co więcej należy wskazać, że wprowadzenie wymogu, aby zawiadomienie nastąpiło wyłącznie w takiej formie, byłoby całkowicie sprzeczne z instytucją zawieszenia biegu przedawnienia uregulowaną w art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji. Oznaczałoby bowiem, że w wielu przypadkach skutek określony w tym przepisie, a więc zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie następowałby tylko z tego względu, że postępowanie w sprawie przestępstwa (wykroczenia) skarbowego, które jest związane z niewykonaniem (niewłaściwym wykonaniem) zobowiązania podatkowego toczyło się w fazie *in rem*, a nie w fazie *in personam*. W tym względzie w pełni aktualne pozostaje stanowisko wyrażone w wyroku Trybunału z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11, zgodnie z którym: „Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, żeby podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie. W gestii ustawodawcy pozostaje natomiast wybór instrumentów, które to zapewnią”.

Zarzut skarżącej zmierza tym samym do podważenia ustaleń zawartych w cytowanym wyroku. Pomijając w tym miejscu konsekwencje wynikające z zasady ostateczności orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego podnieść trzeba, że skarżąca nie powołała argumentacji nakazującej uznać, że standard ochrony podatnika wyznaczony w powyższym wyroku jest zbyt niski i konieczne jest sprecyzowanie

w przepisach sposobu zawiadamiania podatnika przez organy podatkowe o wszczęciu postępowania skutkującego zawieszeniem biegu przedawnienia formie postanowienia o postawieniu zarzutów. Z zarysowanego powyżej standardu konstytucyjnego w zakresie przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wynika także, że skutek w postaci zawieszenia biegu przedawnienia występuje tylko w przypadku gdy toczy się postępowanie, w którym podatnik ma status strony.

Mając na względzie powyższe Sejm wnosi o uznanie, że art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji w zakresie, w jakim nie określa treści i formy zawiadomienia podatnika przez organ podatkowy o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 i ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Marek Kuchciński