



SEJM

RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Sygn. akt K 31/14

BAS-WPTK-2611/14

Warszawa, dnia 21 stycznia 2016 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY	
KANCLERIA	
wpl. dnia	21. 01. 2016
L.dz.	L. zel.

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 58 ust. 1 w związku z art. 56 pkt 4 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z 22 października 2014 r. (sygn. akt K 31/14), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że:

- 1) art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.) **jest zgodny** z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji;
- 2) art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.) w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, **jest zgodny** z art. 2 Konstytucji.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

Pismem z 22 października 2014 r. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: wnioskodawca lub RPO) wniósł o stwierdzenie niezgodności art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 186 ze zm.; dalej: k.k.s.) z art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji, jak też o stwierdzenie niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613 ze zm.; dalej: o.p.) w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, z art. 2 Konstytucji.

Zgodnie z art. 114a k.k.s.: „Postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe może być także zawieszona, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się postępowanie przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. Zawieszona postępowanie podejmuje się, jeżeli ustąpiły przyczyny uzasadniające jego zawieszenie”. Przepis ten został dodany ustawą z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 127, poz. 858) i wszedł w życie 30 lipca 2010 r.

Natomiast wedle art. 70 § 6 pkt 1 o.p.: „Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”. Przepis ten został dodany ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.) i w pierwotnym brzmieniu wszedł w życie 1 stycznia 2003 r. Następnie był on trzykrotnie nowelizowany, a obecnie obowiązujące i zakwestionowane we wniosku brzmienie zostało wprowadzone ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz. U. poz. 1149) i weszło w życie 15 października 2013 r. Już w tym miejscu należy zasygnalizować, że

wprowadzone zmiany w treści art. 70 § 6 pkt 1 o.p. mają pewne znaczenie dla oceny konstytucyjności tego przepisu w aktualnym brzmieniu, dlatego zostaną szczegółowo omówione w dalszej części stanowiska (punkt V.1.4 stanowiska).

II. Analiza formalnoprawna.

Konstrukcja *petitum* wniosku powoduje konieczność poczynienia na wstępie dwóch uwag o charakterze formalnoprawnym.

Po pierwsze, zakwestionowane przepisy, zawarte w dwóch różnych ustawach, we wniosku nie zostały ujęte związkowo, lecz oddzielnie. Wprawdzie podane we wniosku wzorce kontroli konstytucyjności obu przepisów częściowo się pokrywają, a w uzasadnieniu wniosku normy wynikające z zakwestionowanych przepisów przenikają się, przez co zarzut niekonstytucyjności jednej normy formułowany jest również ze względu na treść normy wyprowadzanej z drugiego z zakwestionowanych przepisów. Jednakże sposób ujęcia *petitum* wniosku, odzwierciedlony następnie w uzasadnieniu, powoduje, że ocena konstytucyjności art. 114a k.k.s. i art. 70 § 6 pkt 1 o.p., we wskazanym we wniosku zakresie, zostanie przedstawiona oddzielnie, każda w świetle właściwego wzorca kontroli, choć również z uwzględnieniem wzajemnego wpływu obu przepisów na postępowania uregulowane w kodeksie karnym skarbowym oraz ordynacji podatkowej.

Po drugie, ujęcie w *petitum* wniosku wzorców kontroli, w zakresie zbadania niekonstytucyjności art. 114a k.k.s., jak i treść uzasadnienia wniosku wskazuje, że RPO, powołując się na zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, traktuje art. 2 Konstytucji jako samodzielny, obok art. 45 ust. 1 Konstytucji, wzorzec kontroli. Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wskazuje, że „w razie zakwestionowania zgodności aktu normatywnego ze standardami demokratycznego państwa prawnego, skonkretyzowanymi i rozwiniętymi w odrębnych postanowieniach ustawy zasadniczej, podstawę kontroli konstytucyjności powinny stanowić przede wszystkim szczegółowe przepisy konstytucyjne. W takich sytuacjach nie ma natomiast potrzeby powoływania – jako podstawy kontroli – zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 konstytucji. Zasada ta pełni wówczas przede wszystkim funkcję wskazówki dla interpretacji wymienionych, szczegółowych przepisów ustawy zasadniczej. Uwagi te odnoszą się w szczególności do spraw,

w których przedstawiony został zarzut naruszenia prawa do sądu. Prawo to jest jednym z elementów składających się na pojęcie demokratycznego państwa prawnego. Treść tego prawa została wyrażona w pełni w art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 konstytucji, które określają jednocześnie jego zakres i stanowią wystarczającą podstawę do zbadania konstytucyjności zaskarżonych przepisów i oceny zasadności przedstawionego zarzutu” (wyrok TK z 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97). Dlatego też art. 2 Konstytucji może stanowić samodzielny wzorzec kontroli konstytucyjności prawa, jeśli „brak jest szczegółowej normy konstytucyjnej albo zachodzi konieczność zharmonizowania poszczególnych norm, punktem odniesienia przy kontroli konstytucyjności może być klauzula demokratycznego państwa prawnego” (wyrok TK z 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98). Wnioskodawca z art. 2 Konstytucji wyprowadził zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, która w zakresie postępowania karnego i gwarancji rzetelnego procesu jest ściśle powiązana z drugim wskazanym we wniosku wzorcem konstytucyjnym – w zakresie badania konstytucyjności art. 114a k.k.s. – tj. z art. 45 ust. 1 Konstytucji gwarantującym prawo do sądu. W konsekwencji, zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa powinna być uwzględniana przy rekonstrukcji wzorca sprawiedliwego procesu i traktowana jako wzmocnienie i potwierdzenie gwarancji procesowych uczestników postępowania karnego (zob. P. Wiliński, *Proces karny w świetle Konstytucji*, Warszawa 2011, s. 88), co przemawia za wspólnym rozpoznaniem zarzutu niekonstytucyjności art. 114a k.k.s. w świetle art. 45 ust. 1 w zw. z art. 2 Konstytucji. Za uznaniem, że art. 2 Konstytucji nie jest samodzielnym wzorcem kontroli przemawia także to, że choć wnioskodawca oddzielnie uzasadnia niezgodność art. 114a k.k.s. z art. 2 Konstytucji oraz z art. 45 ust. 1 Konstytucji, to *de facto* argumentacja uzasadniająca naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa została powtórzona przy uzasadnieniu naruszenia prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji). Natomiast nie budzi wątpliwości, że art. 2 Konstytucji i wynikająca z niego zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa jest samodzielnym wzorcem kontroli przy zarzucie dotyczącym art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Z tej przyczyny, oba wzorce kontroli zostaną omówione oddzielnie, jednakże analiza zgodności art. 114a k.k.s. zostanie przeprowadzona na podstawie wzorców kontroli ujmowanych łącznie, gdzie bardziej szczegółowy jest przepisem podstawowym, a ogólniejszy związkowym – art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji.

III. Zarzuty wnioskodawcy

1. Wnioskodawca kwestionuje konstytucyjność art. 114a k.k.s., gdyż przepis ten przewiduje zawieszenie postępowania karnego w oczekiwaniu na prejudykat, co jest odstępstwem od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego. Wyjątek ten z samego założenia powinien mieć zatem ściśle reglamentowany charakter. Tymczasem, zdaniem RPO, powołującego się na poglądy doktryny prawa, stwierdzenie wystąpienia przesłanki warunkującej zawieszenie postępowania karnoskarbowego w postaci utrudnienia postępowania karnego skarbowego w stopniu istotnym zostało pozostawione do uznania organu prowadzącego to postępowanie. Zaś decyzja o zawieszeniu postępowania na podstawie art. 114a k.k.s. może być zawsze łatwo uzasadniona, bo jeśli obok postępowania karnoskarbowego toczy się postępowanie prejedycjalne (podatkowe), to dopóki nie jest znany wynik postępowania podatkowego, nie jest też wiadome, czy doszło do wyczerpania znamion czynu zabronionego, co powoduje, że postępowanie karne skarbowe jest w istotny sposób utrudnione. W ocenie wnioskodawcy, art. 114a k.k.s. sankcjonuje praktykę organów ścigania polegającą na wszczynaniu postępowań w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe w celu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkiem czego nie może dojść ani do przedawnienia deliktu karnego skarbowego na podstawie art. 44 § 2 k.k.s., ani do przedawnienia zobowiązania podatkowego po upływie 5 lat przewidzianych w art. 70 o.p. Skutek ten powstaje także wtedy, gdy postępowanie karne skarbowe zostało następnie umorzone z powodu braku cech przestępstwa i wykroczenia. To prowadzi wnioskodawcę do konstatacji, że „jednolita i bezsporna praktyka stosowania art. 114a K.k.s. nadała mu znaczenie, które jest nie do pogodzenia ze wskazanymi powyżej wzorcami konstytucyjnymi” (wniosek, s. 6).

2. Odnosnie do wyprowadzonej z art. 2 Konstytucji zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, to według wnioskodawcy, choć podatnikowi nie przysługuje konstytucyjne prawo do przedawnienia, to podatnik ma prawo oczekiwać, że upływ terminu przedawnienia spowoduje wygaśnięcie nieuregulowanych zobowiązań podatkowych. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia istotnie zmienia sytuację prawną i faktyczną podatnika, który nie wie, czy jego zobowiązanie podatkowe wygasło. Zasada ochrony zaufania wymaga zaś,

aby podatnik nie był w takim stanie niepewności przez czas bliżej nieokreślony. Tymczasem jeśli postępowanie karne było przyczyną zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, „powstaje swoiste *perpetuum mobile* niekończących się postępowań: zarówno karnego, jak i administracyjnego” (wniosek, s. 8) narażające podatnika na straty. W konkluzji wnioskodawca wskazał, że art. 70 § 1 pkt 6 o.p. w zw. z art. 114a k.k.s. są wykorzystywane instrumentalnie, do wszczynania, a następnie zawieszania postępowań karnoskarbowych w celu zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz że konstrukcja art. 114a k.k.s. pozwala na dochodzenie zobowiązań przedawnionych, co jest nie do pogodzenia z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

3. W nawiązaniu do zarzutu naruszenia art. 45 ust. 1 Konstytucji, RPO wskazał, że art. 114a k.k.s. nie gwarantuje prawnie skutecznej ochrony praw na drodze sądowej w postaci możliwości bycia wysłuchanym (przedstawienia swoich racji) oraz przewidywalności działań organów procesowych. Według wnioskodawcy, „organ postępowania przygotowawczego (UKS) jest zainteresowany wszczęciem postępowania nie (lub nie tylko) z powodu podejrzenia popełnienia przestępstwa, ale przede wszystkim w celu uchronienia interesów Skarbu Państwa przed przedawnieniem zobowiązania podatkowego” (wniosek, s. 9) i cel ten zostaje osiągnięty nawet w razie umorzenia tego postępowania. Artykuł 114a k.k.s. jest więc narzędziem do przedłużania ustawowych terminów przedawnienia ściągania zobowiązań podatkowych, co narusza pewność obrotu i sprzyja opieszałości organów państwa, gdyż w konkretnych przypadkach zdarzało się, że zawieszenie postępowania karnoskarbowego trwało nawet kilka lat. W ocenie wnioskodawcy stanowi to naruszenie art. 45 ust. 1 Konstytucji, „gdyż trudno tu mówić o załatwieniu sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki” (wniosek, s. 10). Takiej praktyce sprzyjać ma też faktyczna tożsamość organu podatkowego (tj. naczelnik urzędu skarbowego) i finansowego organu postępowania przygotowawczego (urząd skarbowy). Ten drugi jest bowiem kierowany przez naczelnika urzędu skarbowego.

Ponadto RPO zarzucił, że w przypadku zastosowania art. 114a k.k.s. podatnik nie posiada efektywnego środka ochrony swych praw, gdyż choć na postanowienie o zawieszeniu postępowania przysługuje zażalenie do sądu, to „[...] kontrola ta jest nierzadko powierzchowna i niechroniąca jednostki przed nadużyciem

prawa ze strony Państwa”. Natomiast wskutek zawieszenia postępowania karnoskarbowego na podstawie art. 114a k.k.s. podatnik wie tylko to, że przedawnienie zobowiązania podatkowego nie następuje, ale nie wie jak długo jeszcze zobowiązania te mogą być egzekwowane, ponieważ postępowanie karnoskarbowe pozostaje w zawieszeniu. Tymczasem „[...] egzekwowanie długu podatkowego i niepewność podatnika co do stanu jego zobowiązań podatkowych nie mogą trwać przez dziesięciolecia”. Dlatego według wnioskodawcy art. 114a k.k.s. jest niezgodny z art. 45 ust. 1 Konstytucji, ponieważ zawieszenie postępowania karnoskarbowego ze względu na inne postępowanie toczące się przed organami podatkowymi powoduje niemożność przedawnienia karalności deliktu karnego skarbowego, polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, na podstawie art. 44 § 2 k.k.s., oraz niemożność przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 o.p.

4. Istota zarzutu niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 2 Konstytucji, w zakresie wskazanym we wniosku, sprowadza się do trzech aspektów. Po pierwsze, w ocenie wnioskodawcy, regulacja ta wprowadza u podatnika stan niepewności co do terminu, w którym możliwa jest egzekucja jego zobowiązania podatkowego, przy braku zapewnienia podatnikowi gwarancji przysługujących podejrzanemu, gdyż podatnik nie jest jeszcze stroną postępowania karnego, które toczy się w sprawie, a nie przeciwko osobie. Tworzy to sytuację, w której bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego jest zawieszony, choć postępowanie przygotowawcze w sprawie karnoskarbowej jest jeszcze w fazie *in rem*. Tym samym art. 70 § 6 pkt 1 o.p. traktuje jednostkę już jako podejrzanego, skoro przewiduje wobec niej zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, pomimo tego, że w sprawie karnej skarbowej sprawca nie został jeszcze wykryty, gdyż postępowanie to wciąż toczy się w fazie *in rem*.

Po drugie, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. pozbawia podatnika „gwarancji z tytułu rzeczy osądzonej”, a „[b]rak tej gwarancji oznacza, że postępowanie w fazie *in rem* może zostać umorzone i ponownie podjęte, a podatnik ponownie stać się przedmiotem dochodzenia organów podatkowych w tej samej sprawie, jak poprzednio” (wniosek, s. 14).

Po trzecie, sprzeczność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z podanym wzorcem konstytucyjnym wynika z braku indywidualnych środków ochrony podatnika przed

przewlekłością postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, a nie przeciwko osobie, ponieważ podatnik nie jest stroną takiego postępowania. Według wnioskodawcy, takie rozwiązanie jest „klasyczną pułapką zastawioną na podatnika”, gdyż nie może on przeciwdziałać przewlekłości postępowania karnoskarbowego, choć ma to bezpośredni wpływ na jego prawne interesy.

W konsekwencji, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zaskarżonym zakresie narusza zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ponieważ czyni „[...] zobiektywizowaną kategorię prawną w postaci terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego kategorią zrelatywizowaną, w całości pozostawioną w niekontrolowanej zewnętrznie dyspozycji organów administracji skarbowej” (wniosek, s. 15).

IV. Wzorce kontroli

1. Zgodnie z art. 2 Konstytucji: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Jednym z nieodzownych elementów zasady demokratycznego państwa prawnego jest zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, określana również jako zasada lojalności państwa wobec obywatela. I na tę zasadę powołuje się RPO w uzasadnieniu wniosku, podnosząc niezgodność z Konstytucją zarówno art. 114a k.k.s., jak i art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa nakazuje, „aby organ państwowy (a więc także ustawodawca) traktował obywateli z zachowaniem minimalnych reguł uczciwości. Przepisy prawne nie mogą więc zastawiać pułapek, formułować obietnic bez pokrycia bądź nagle wycofywać się ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, nie mogą stwarzać organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela” (zob. L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2003, s. 63). Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa zakazuje więc stanowienia takiego prawa, które może być zaskoczeniem dla obywatela, albowiem zasada ta „[...] opiera się 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 jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie systemu 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” (zob. wyroki TK z: 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00; 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01; 25 czerwca 2002 r., sygn. akt K 45/01; 19 marca 2007 r., sygn. akt K 47/05). Stąd też w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa „[...] 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 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10). W konsekwencji prawodawca narusza wartości znajdujące się u podstaw tej zasady wtedy, „gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła 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).

Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa nie ma jednak charakteru bezwzględnego, a bezpieczeństwo prawne może jednak w wielu przypadkach pozostawać w kolizji z innymi wartościami konstytucyjnymi. W takich sytuacjach, gdy zasada ta jest wzorcem konstytucyjnym, zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, „[...] należy ustalić 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. W szczególności ryzyko związane z wszelką działalnością gospodarczą obejmuje również ryzyko niekorzystnych zmian systemu prawnego. 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. Prawo do sądu wyrażone jest przede wszystkim w art. 45 ust. 1 Konstytucji, który stanowi: „Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd”. Z ugruntowanego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego dotyczącego art. 45 ust. 1 Konstytucji wynika, że na konstytucyjne prawo do sądu składa się: prawo dostępu do sądu, tj.: prawo do uruchomienia postępowania przed sądem (niezależnym, bezstronnym i niezawisłym); prawo do odpowiednio ukształtowanej procedury sądowej, zgodnie z zasadami sprawiedliwości, jawności i dwuinstancyjności; prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia sprawy oraz prawo do odpowiedniego ukształtowania ustroju organu rozpoznającego sprawę (zob. np. wyroki TK z: 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97; 24 października 2007 r., sygn. akt SK 7/06; 12 stycznia 2010 r., sygn. akt SK 2/09; 25 września 2012 r., sygn. akt SK 28/10; 19 maja 2015 r., sygn. akt 1/14). W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny podkreśla także istotne znaczenie prawa do rozstrzygnięcia sprawy przez sąd bez nieuzasadnionej zwłoki (zob. wyrok TK z 7 grudnia 2010 r., sygn. akt P 11/09; postanowienie TK z 30 października 2006 r., sygn. akt S 3/06). Przy czym prawo do sądu jest zapewnione, jeśli dana regulacja normatywna spełnia kumulatywnie wszystkie składające się na to prawo elementy (zob. P. Wiliński, *op. cit.*, s. 117).

W kontekście zarzutów podniesionych we wniosku, przybliżyć należy trzy szczególne aspekty prawa do sądu – prawa do sądowego wymiaru sprawiedliwości, prawa do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej (zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności) oraz prawa do rozpoznania sprawy bez zbędnej zwłoki.

Prawo do sądowego wymiaru sprawiedliwości zakłada, że do sądu należy merytoryczne rozstrzygnięcie spraw dotyczących praw jednostki oraz kontrola aktów organów władzy publicznej, godzących w konstytucyjne prawa i wolności jednostki. Dlatego istotne jest to, żeby ostateczne i wiążące rozstrzygnięcie sprawy należało do sądu (zob. wyroki TK z: 2 czerwca 1999 r., sygn. akt K 34/98; 14 lipca 2003 r., sygn. akt SK 42/01; 12 maja 2011 r., sygn. akt P 38/08). Ten element prawa do sądu

jest istotny dla niniejszej sprawy ze względu na zarzut wnioskodawcy o braku sądowej ochrony jednostki „przed nadużyciem prawa ze strony organu Państwa” przy zawieszaniu postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 114a k.k.s.

Zasada sprawiedliwości (rzetelności) proceduralnej, choć swoje źródło ma przede wszystkim w art. 45 ust. 1 Konstytucji, to powiązana jest również z wartościami wywodzonymi z zasady demokratycznego państwa prawnego (zob. wyrok TK z 1 lipca 2008 r., sygn. akt SK 40/07; postanowienie TK z 12 września 2007 r., sygn. akt SK 99/06). Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że istota sprawiedliwości proceduralnej zawiera się w zapewnieniu stronom możliwości korzystania z praw i gwarancji procesowych oraz zagwarantowania rzetelnego i merytorycznego rozpatrzenia sprawy, a składają się na nią takie elementy, jak: prawo strony do wysłuchania, prawo do informowania, prawo do przewidywalności rozstrzygnięcia, sprawne rozstrzygnięcie sprawy w rozsądnym terminie, umożliwienie wszechstronnego zbadania okoliczności sprawy przez sąd. Przy czym zasada ta ma charakter uniwersalny, gdyż dotyczy wszystkich etapów i rodzajów postępowań. Jednocześnie jednak przewiduje ona dostosowanie kryteriów oceny rzetelności badanej procedury do jej funkcji i charakteru prawnego (zob. wyrok TK z 12 lipca 2011 r., sygn. akt SK 49/08). Dlatego też „[s]prawiedliwość proceduralna nie może być oceniana w kategoriach abstrakcyjnych, niezależnie od kategorii spraw, które są przedmiotem rozpoznania sądowego, konfiguracji podmiotowych, znaczenia poszczególnych kategorii praw dla ochrony interesów jednostki itd. Ustawodawca zachowuje w tym zakresie dość znaczne pole swobody, które umożliwiają kształtowanie procedur sądowych z uwzględnieniem tych zróżnicowanych czynników i zarazem w sposób stanowiący próbę wyważenia interesów pozostających w pewnym konflikcie” (wyrok TK z 1 lipca 2008 r., sygn. akt SK 40/07). Dyrektywy te mają istotne znaczenia dla niniejszej sprawy, ponieważ rozważenie kwestii konstytucyjności art. 114a k.k.s. musi uwzględniać zarówno szczególny charakter i cel spraw będących przedmiotem postępowania karnoskarbowego oraz powiązanego z nim postępowania podatkowego, jak i zakres swobody regulacyjnej ustawodawcy w tych kategoriach spraw, a wynikający także z innych reguł konstytucyjnych, dotyczących zwłaszcza powszechnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych oraz ustanawiających władztwo finansowe państwa (o czym szczegółowo w punkcie V.1.1 stanowiska). Zauważyć bowiem należy, że zasada sprawiedliwości proceduralnej nie ma charakteru absolutnego,

gdyż jej realizacja może być ograniczana przez inne wartości, jeśli ograniczenia te spełniają przesłanki określone w art. 31 ust. 3 Konstytucji i nie naruszają istoty prawa do sądu (zob. wyroki TK z: 28 lipca 2004 r., sygn. akt P 2/04; 14 czerwca 2006 r., sygn. akt K 53/05; 20 maja 2008 r., sygn. akt P 18/07; 12 lipca 2011 r., sygn. akt SK 49/08).

Co zaś tyczy się prawa do rozpoznania sprawy bez zbędnej zwłoki, wobec zarzutu wnioskodawcy o powodowaniu przez art. 114a k.k.s. przewlekłości postępowania karnoskarbowego, to przede wszystkim ta składowa konstytucyjnego prawa do sądu zakłada uzyskanie rozstrzygnięcia w czasie niezbędnym dla należytego rozpoznania istoty sporu (zob. P. Wiliński, *op. cit.*, s. 129). Jednocześnie, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, szybkość postępowania musi ustąpić celom nadrzędnym, jakimi są przede wszystkim wykrycie sprawcy przestępstwa i uchronienie od odpowiedzialności osoby niewinnej, co znajduje odzwierciedlenie w Konstytucji oraz ustawie z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 ze zm.; dalej: k.p.k.), które nie stawiają tego celu na pierwszej pozycji, przedkładając nad tempo postępowania osiągnięcie sprawiedliwego rozstrzygnięcia (zob. wyrok TK z 30 marca 2004 r., sygn. akt SK 14/03). Z tej przyczyny, „[n]adanie priorytetu zasadzie szybkości i sprawności postępowania może jednak stanowić zagrożenie dla należytego wypełnienia podstawowych funkcji procesu karnego oraz gwarancji procesowych stron. Zadaniem ustawodawcy jest więc takie ukształtowanie instytucji procesowych, które sprzyjać będzie przyspieszeniu procesu, ale bez uszczerbku dla realizacji jego podstawowych celów” (tak TK w wyroku z 7 grudnia 2010 r., sygn. akt P 11/09).

V. Analiza zgodności

1. Artykuł 70 § 6 pkt 1 o.p.

1. Zaskarżony przepis jest częścią ustawy – Ordynacja podatkowa, to jest regulacji o charakterze proceduralnym w stosunku do przepisów prawa materialnego podatkowego. Z tej przyczyny normatywną treść zakwestionowanego przepisu trzeba przedstawić w szerszym kontekście systemowym, obrazującym istotę i charakter obowiązków podatkowych spoczywających na jednostce. Wynika to również z jednostronnego charakteru wniosku, który skupia się wyłącznie na pozycji i sytuacji

podatnika który – co istotne – nie realizuje dobrowolnie swojego zobowiązania podatkowego i jest dłużnikiem podatkowym wobec państwa a całkowicie pomija istotę i podstawowe cele, mające swe źródła w przepisach Konstytucji, systemu podatkowego, z którym sprzężone są także przepisy karnoskarbowe.

Jednym z podstawowych obowiązków konstytucyjnych jednostki jest obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków. Obowiązek ten jest wprost wyrażony w art. 84 Konstytucji. Przepis ten wprowadza zasadę powszechności i równości opodatkowania, stanowi też jedną z podstaw władztwa podatkowego państwa, dając władzy publicznej możliwość wprowadzania danin publicznych. Jednocześnie potwierdza zasadę, że nakładanie ciężarów publicznych przez państwo zobowiązuje do posłuszeństwa w tym zakresie (zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02). Innymi słowy, płacenie podatków jest powszechnym obowiązkiem jednostki wobec państwa.

Skorelowane z tym obowiązkiem jest tzw. władztwo finansowe państwa, ustanowione w art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Tym samym również kwestia zasad przyznawania umorzeń podatków została pozostawiona w gestii ustawodawcy. Oczywiście przy tym jest, że swoboda działania ustawodawcy nie jest nieograniczona, gdyż ustawy podatkowe muszą uwzględniać podstawowe zasady wyrażone w Konstytucji, w tym te wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego.

Na konieczność uwzględnienia art. 84 i art. 217 Konstytucji, przy rozstrzygnięciu o konstytucyjności rozwiązań stosowanych w prawie podatkowym, zwłaszcza tych dotyczących wygasania zobowiązań podatkowych, wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 21 czerwca 2011 r. (sygn. akt P 26/10): „W swym dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wielokrotnie odnosił się do istoty powszechnego obowiązku podatkowego wyrażonego w art. 84 Konstytucji. Podkreślał on, że płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, wynikającą z faktu, że każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) – powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest zobligowany do przyczyniania się do dobra wspólnego według własnych możliwości.

Art. 84 Konstytucji, z jednej strony, zobowiązuje więc każdego do posłuszeństwa i podporządkowania się nałożonym na niego ciężarom publicznym (zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83, pkt 1V.12), z drugiej zaś strony, nakłada na ustawodawcę wymóg wprowadzenia adekwatnych do potrzeb gwarancji instytucjonalnych, zapewniających organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych (zob. wyrok TK z 11 kwietnia 2000 r., sygn. K 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86, pkt. III)”. Trybunał Konstytucyjny wskazał dalej w tym wyroku, że dla oceny rozwiązań określających zasady wygasania zobowiązań podatkowych wskutek upływu czasu, ważne są także inne wartości konstytucyjne, na czele z koniecznością zachowania równowagi budżetowej oraz planowego wykonywania budżetu, skoro planowanie wydatków uzależnione jest od prognozowanych stałych wpływów do budżetu z nałożonych podatków. Konsekwencją mniejszych wpływów do budżetu, niż te zakładane (co może grozić kryzysem finansów publicznych), jest niepełna realizacja przez państwo zadań publicznych. Dlatego też: „efektywność egzekwowania należności podatkowych (o ile należności te ustanowiono w zgodzie z Konstytucją), trzeba rozpatrywać na tle konstytucyjnego nakazu wykonywania budżetu (art. 20, art. 22 ust. 1 i 2 oraz art. 52 ust. 2 pkt 5 Małej Konstytucji), a więc m.in. zapewnienia Państwu przychodów w budżecie założonych. Realizacja strony dochodowej budżetu jest samoistną wartością konstytucyjną, a zarazem konstytucyjnym obowiązkiem organów stanowiących i wykonujących budżet, i nie można nie brać jej pod uwagę przy dokonywaniu ocen konstytucyjności ustawodawstwa daninowego” (zob. orzeczenie TK z 18 października 1994 r., sygn. akt K 2/94).

Z tych przyczyn, co do zasady zobowiązania podatkowe powinny wygasać poprzez zapłatę podatku przez dłużnika podatkowego, a wyjątkowo – i tylko wtedy, gdy przemawiają za tym określone wartości konstytucyjne – do wygaśnięcia tego zobowiązania może dochodzić w sposób nieprowadzący do zaspokojenia wierzyciela podatkowego. Niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi bowiem nie tylko w interes finansowy państwa, ale sprzeciwia się szeroko pojętemu interesowi publicznemu oraz zasadom sprawiedliwości społecznej. Dlatego nie do zaakceptowania jest sytuacja, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełnienia ciężącego na nich obowiązku, a jednocześnie korzystają ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników. To

zaś prowadzi do słusznego wniosku, że „umocowany konstytucyjnie obowiązek płacenia podatków, gdy nie jest spełniany dobrowolnie, powinien podlegać przymusowej egzekucji. W rezultacie rodzi to potrzebę wyposażenia organów władzy wykonawczej w takie instrumenty, które pozwolą – z jednej strony – wyegzekwować od dłużnika należne świadczenie, z drugiej zaś – udaremnią próby ukrywania majątku przez dłużników” (wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10).

Ponieważ instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego prowadzi do wygaśnięcia tego zobowiązania bez uzyskania przez państwo należnego podatku, przez co jest wyjątkiem od powszechnego obowiązku podatkowego, powinna uwzględniać szereg okoliczności związanych z realną możliwością egzekwowania przez organy państwowe podatków niezapłaconych dobrowolnie przez podatników, takich jak np. konieczność prowadzenia różnego rodzaju kontroli podatkowych, czy też podejmowanie działań zmierzających do ujawnienia majątku ukrywanego przez podatnika chcącego uniknąć w ten sposób egzekucji należności podatkowych. Stąd wynika potrzeba istnienia mechanizmów umożliwiających przerwanie bądź zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Podstawowym celem regulacji podatkowych jest wszak przede wszystkim doprowadzenie, aby należny podatek został zapłacony przez podatnika, względnie od niego wyegzekwowany, a więc do spełnienia przez jednostkę konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, a nie do zwolnienia jednostki z tego obowiązku. Jednym ze służących do tego środków jest więc również zawieszenie bądź przerwanie, w określonych ustawowo sytuacjach, biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przerwanie bądź zawieszenie biegu terminu przedawnienia pozwala bowiem organom państwa na kontynuowanie lub podjęcie czynności, w tym również tych o charakterze penalnym, które finalnie doprowadzą do uzyskania należnego podatku.

2. Zgodnie z art. 5 o.p.: „Zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego”. Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.), tj. powstaje z mocy prawa, albo z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego

zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.), tj. powstaje skutek wydania decyzji wymiarowej. Natomiast jeśli w postępowaniu podatkowym, dotyczącym zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa, organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 o.p.).

Regułą jest dobrowolna zapłata podatku w terminie przez podatnika, co zapewnia państwu stałe wpływy. Jednakże jeśli podatek nie jest uiszczony dobrowolnie, przymusowy charakter podatku pozwala na jego uzyskanie w drodze egzekucji. Organy podatkowe mają bowiem obowiązek podjęcia działań zmierzających do egzekucji należności podatkowej, w razie uchylenia się przez podatnika od jej dobrowolnej zapłaty w terminie.

Czynnikiem dyscyplinującym organy państwowe do egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych, czego wymaga konieczność zachowania równowagi budżetowej, jest instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych. Ta funkcja instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, wraz z drugą polegającą na stabilizacji stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych, stanowi istotną wartość konstytucyjną i powoduje, że choć nie ma konstytucyjnego prawa do przedawnienia zobowiązań podatkowych, ani nawet ekspektatywy tego prawa, gdyż prawo to nie zostało wyrażone wprost w przepisach Konstytucji, to ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następowało w rozsądnym terminie. Stąd też instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować naruszenie przez podatnika konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków (zob. wyrok TK z 17 lipca 2012 r., sygn. akt P 30/11).

Przybliżyć zatem należy całość regulacji dotyczącej instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, której częścią jest zaskarżony przepis. Zgodnie z art. 70 § 1 o.p.: „Zobowiązania podatkowe przedawniają się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku”. Przedawnienie to, określane jako przedawnienie w wąskim znaczeniu tego słowa, dotyczy zatem zobowiązań podatkowych, które powstały z mocy prawa albo zostały ustalone w drodze decyzji organu podatkowego, określającej wysokość tego

zobowiązania (tzw. decyzji wymiarowej). Oznacza to, że zarówno samo istnienie tego zobowiązania, jak i jego wysokość, są określone i skonkretyzowane, a co za tym idzie, są znane podatnikowi, skoro albo zobowiązanie podatkowe powstało *ex lege*, wskutek zaistnienia konkretnego zdarzenia dotyczącego podatnika (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.), albo podatnikowi doręczono decyzję o wysokości zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.). Innymi słowy, art. 70 o.p. odnosi się do sytuacji, w których podatnik ma świadomość co do wysokości i terminu płatności podatku. Odróżnić od tego należy przedawnienie uregulowane w art. 68 o.p., którego skutkiem jest niemożność powstania zobowiązania podatkowego – zobowiązanie, które jeszcze nie powstało, nie może bowiem wygasnąć (zob. S. Babiarz, B. Gruszczyński [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 458, komentarz do art. 70). Upięty terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 o.p. powoduje, w świetle art. 59 § 1 pkt 9 o.p., że zobowiązanie podatkowe wygasa z mocy prawa, pomimo tego że nie zostało ono ani zapłacone dobrowolnie, ani też przymusowo wyegzekwowane (tzw. wygaśnięcie nieefektywne). Wedle zaś art. 70 § 8 o.p., przedawnieniu nie ulegają zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, z tym jednak ograniczeniem, że po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu. Kwestie dotyczące przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia zostały szczegółowo uregulowane w § 2-4 i 6-7 art. 70 o.p.

Reasumując, przesłanką i przyczyną przedawnienia zobowiązania podatkowego jest upięty czasu powiązany z jednej strony, ze świadomym niewykonaniem przez podatnika obowiązku zapłaty podatku, a z drugiej strony, z nienależytym działaniem bądź zaniechaniem organów podatkowych w czynnościach zmierzających do ustalenia wysokości i wyegzekwowania należnego podatku.

3. Zawieszenie biegu 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z mocy prawa, wskutek zaistnienia zdarzeń wymienionych w art. 70 § 6 o.p. Po ustaniu tych zdarzeń i zakończeniu okresu zawieszenia, termin przedawnienia biegnie dalej, to jest z uwzględnieniem okresu, jaki upięty do momentu zawieszenia (art. 70 § 7 o.p.). Konieczność istnienia możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia podatkowego, choć niewątpliwie niekorzystna z subiektywnego punktu widzenia podatnika nieplacącego dobrowolnie

podatku, uzasadniona jest okolicznościami obiektywnymi z punktu widzenia interesu publicznego. Na te okoliczności wskazał Trybunał Konstytucyjny, w ocenie którego: „[...] pięcioletni termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p. – jeśliby wyłączyć możliwość przerwania jego biegu wskutek zastosowania środków egzekucyjnych – wydaje się terminem zbyt krótkim, utrudniającym prawidłową egzekucję należności. Należy mieć bowiem na uwadze, że termin, po upływie którego zobowiązanie wygasa przez przedawnienie, obejmuje nie tylko prowadzenie samego postępowania egzekucyjnego, ale wyznacza także ramy czasowe stwierdzenia ewentualnych nieprawidłowości w wywiązywaniu się przez podatników ze zobowiązań względem państwa. Prowadzenie szeroko rozumianego postępowania kontrolnego nie skutkuje w obecnym stanie normatywnym zawieszeniem biegu przedawnienia. Organy prowadzące kontrolę muszą więc generalnie «zmieścić się» w terminie, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p., pozostawiając równocześnie organom egzekucyjnym szansę przymusowego wyegzekwowania należności, jeśli wykazano, że podatek nie został zapłacony, zaś podatnik dobrowolnie go nie uiszcza” (wyrok TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10). Wprawdzie pogląd ten odnosił się do kwestii zasadności istnienia możliwości przerwania biegu terminu przedawnienia wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, jednakże trafnie diagnozuje istotne trudności postępowań podatkowych, które w krótkim terminie 5 lat muszą doprowadzić nie tylko do ustalenia faktu zalegania przez podatnika z zapłatą należnego podatku i jego wysokości, ale i do wyegzekwowania należności podatkowej, której podatnik dobrowolnie nie uiszcza. Niezbędna zatem jest możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia w pewnych, ściśle określonych, sytuacjach, tak, aby realna była możliwość wyegzekwowania tych podatków, które nie są płacone dobrowolnie przez podatników. Temu właśnie służy przewidziane w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. uregulowanie instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego 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.

4. Dla oceny konstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z podanym we wniosku wzorcem kontroli, niezbędny jest krótki rys historyczny przedstawiający zmiany, które

dostosowały brzmienie tego przepisu do standardów konstytucyjnych. Kwestia ta została szczegółowo opisana przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11), wobec czego przypomnieć jedynie należy, że przepis ten wszedł w życie 1 stycznia 2003 r., dodany ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 ze zm.) i pierwotnie brzmiał następująco: „Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”. Wprowadzenie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. uzasadniano potrzebą ujednoczenia zasad zawieszania biegu terminu przedawnienia w różnych procedurach, jak też koniecznością uniemożliwienia przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika, który popełnił przestępstwo, przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Nowe brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zostało nadane ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199), która weszła w życie 1 września 2005 r.: „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”. Istotnie ograniczono w ten sposób możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, poprzez uzależnienie wystąpienia tej przesłanki wyłącznie od wszczęcia postępowania karnego skarbowego, a więc z wyłączeniem postępowaniem karnego, dotyczącego popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wiążącego się z niewykonaniem tego konkretnego zobowiązania podatkowego. Tym samym zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje wyłącznie w przypadku istnienia ścisłego, funkcjonalnego związku pomiędzy niewykonanym zobowiązaniem podatkowym, a wszczętym postępowaniem karnoskarbowym.

Kolejna zmiana została wprowadzona ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306), która weszła w życie 9 listopada 2010 r. Jak wyjaśniono w uzasadnieniu projektu ustawy nowelizującej (druk sejmowy nr 3106/VI kad.): „Na tle obowiązującego stanu prawnego powstają

wątpliwości, czy zaistnienie powyższych zdarzeń, w okresie od dnia terminu zapłaty podatku do dnia 31 grudnia danego roku kalendarzowego, zawiesza bieg terminu przedawnienia. Skutkuje to niejednorodną praktyką organów podatkowych w stosowaniu tego przepisu, a przedmiotowe wątpliwości nie były jeszcze rozstrzygane przez sądy. W związku z powyższym ustawa w art. 1 pkt 5 dotychczasową instytucję zawieszenia biegu terminu przedawnienia uzupełnia o instytucję, którą można określić jako «spoczywanie biegu terminu przedawnienia» (stanowiąc, iż bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się). Powyższa zmiana powinna zakończyć problemy organów podatkowych w tym zakresie”.

Ostatnia nowelizacja została dokonana ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz. U. poz. 1149), która weszła w życie 15 października 2013 r. Ustawa ta miała na celu dostosowanie systemu prawa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11). W zakresie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zmiana polegała na wprowadzeniu zwrotu „o którym podatnik został zawiadomiony” i doprowadziła do uzyskania przez zakwestionowany we wniosku przepis aktualnego brzmienia. Szerzej o nowelizacji z 30 sierpnia 2013 r. w punkcie V.1.8 stanowiska.

Tak więc zmiany w treści art. 70 § 6 pkt 1 o.p. były spowodowane pierwotnie zbyt szerokim określeniem przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a zawężenie tej przesłanki wzmocniło ochronę podatnika.

W tym miejscu, w kontekście zarzutów podniesionych we wniosku, należy wskazać na dwie istotne okoliczności związane z wprowadzonymi do art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zmianami.

Po pierwsze, nowelizacja z 24 września 2010 r. uzasadniona była praktyką organów podatkowych wszczynania postępowań karnoskarbowych w tym samym roku, w którym powstawał obowiązek zapłaty podatku. Innymi słowy, praktyka organów podatków – przed wejściem w życie ustawy z dnia 24 września 2010 r. – była zgoła odmienna, niż opisana we wniosku praktyka wszczynania postępowań karnoskarbowych tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. W tym miejscu należy się odwołać do ustaleń poczynionych w niniejszej sprawie przez Ministra Finansów, zgodnie z którymi „[z] informacji uzyskanych z izb skarbowych i organów kontroli skarbowej wynika, że średni

czasokres od momentu wszczęcia postępowania karnoskarbowego do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wynosił w 2012 r. i 2013 r. ok. 9 miesięcy” (pismo Ministra Finansów z 29 maja 2015 r. nr PK4.8020.1.2015, s. 5; dalej: pismo MF). Zasadnym wydaje się więc postawienie pytania, z czego wynika twierdzenie wnioskodawcy o wykorzystywaniu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (wraz z art. 114a k.k.s.) w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia wszędzie tam, „gdzie zachodzi niebezpieczeństwo przedawnienia zobowiązania podatkowego”.

Po drugie, dla oceny spełnienia konstytucyjnych standardów przez art. 70 § 6 pkt 1 o.p., istotna jest przesłanka w postaci istnienia funkcjonalnego związku pomiędzy zawieszeniem biegu terminu przedawnienia, a wszczęciem postępowania karnoskarbowego. Postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub 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 o.p. 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. Dlatego związek ten, pomiędzy wszczęciem postępowania karnoskarbowego a niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego jest ściśle i rygorystycznie ujmowany w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych (dalej: WSA) oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA). W wyroku z 6 listopada 2014 r. (sygn. akt I GSK 297/13) NSA stwierdził, że: „Uznanie zaistnienia zawieszenia biegu przedawnienia powinno w sposób pewny wynikać ze zgromadzonego materiału dowodowego. Nie jest to okoliczność, co do której można snuć domysły. Przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jednoznacznie bowiem stanowi, że zawieszenie biegu przedawnienia zachodzi w sytuacji wszczęcia postępowania w sprawie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Z materiału dowodowego musi zatem wynikać ewidentny związek pomiędzy wszczętym postępowaniem a niewykonanym zobowiązaniem”. W innym wyroku NSA wskazał natomiast, że: „Nie do zaakceptowania jest sytuacja, w której wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie karnej albo w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie

popelnienia nie zasadza się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego i nie odnosi się do strony podmiotowej tego zobowiązania, tj. konkretnego podatnika, miałyby być postrzegane jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane” (wyrok NSA z 7 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 3113/13; zob. też wyrok NSA z 24 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FSK 772/13; wyrok WSA w Warszawie z 26 lutego 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1303/09). Takie rozumienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz NSA nie budzi żadnych wątpliwości. Dlatego ewentualny skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia konkretnych zobowiązań podatkowych danego podatnika może wywołać wyłącznie wszczęcie postępowania karnoskarbowego, które odnosi się do niewywiązywania się przez tego właśnie podatnika z tych konkretnych obowiązków podatkowych. Zwrócić trzeba uwagę, że analiza stanów faktycznych, w których zapadły wyżej wymienione orzeczenia potwierdza, iż wyłącznie precyzyjne opisanie w postanowieniu o wszczęciu postępowania karnoskarbowego niewykonanego zobowiązania podatkowego, spełnia określony w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. warunek, aby podejrzenie przestępstwa lub wykroczenia skarbowego wiązało się z niewykonaniem tego zobowiązania. Taki sposób rozumienia tego przepisu przez wojewódzkie sądy administracyjne i NSA powoduje, że wszczęcie postępowania karnoskarbowego bez uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego związanego z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego, nie wywoła skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania. Nawet więc zakładając teoretycznie instrumentalne wszczęcie postępowania karnego skarbowego, bez związku bądź jedynie pośrednio związanego z niewykonaniem danego zobowiązania podatkowego, nie spowoduje zawieszenia biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania. Decyzje organów podatkowych w przedmiocie zasadności i wysokości podatków podlegają kontroli w drodze sądowoadministracyjnej. Sądy administracyjne badają zatem także zasadność i prawidłowość decyzji, w których organy podatkowe przyjmują, że wobec zaistnienia przewidzianej w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. przesłanki zawieszającej bieg terminu przedawnienia, dane zobowiązanie podatkowe nie wygasło wskutek przedawnienia. Bezpieczeństwo prawne jednostki nie zostaje więc naruszone, ponieważ to, czy doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia, zostaje ostatecznie zweryfikowane przez sąd.

5. Pozostając przy kwestii wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., wskazać należy na dwa inne istotne aspekty. Po pierwsze, z uzasadnienia wniosku można wywieść, że postępowania karnoskarbowe są wszczynane wyłącznie przez organy podatkowe, czemu sprzyja ich instytucjonalne ukształtowanie, „[j]edynie bowiem nominalnie, czym innymi jest organ podatkowy (naczelnik urzędu skarbowego), a czym innym finansowy organ postępowania przygotowawczego (urząd skarbowy). Jednakże w praktyce ta sama osoba kieruje obydwoma” (wniosek, s. 9). W związku z tym trzeba zauważyć, że oprócz urzędu skarbowego, zgodnie z art. 118 § 1 i 2 k.k.s. organami postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, są także: inspektor kontroli skarbowej, urząd celny, Straż Graniczna, Policja, Żandarmeria Wojskowa, a w sprawach o przestępstwa skarbowe także: Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Centralne Biuro Antykorupcyjne. Natomiast wedle art. 134a k.k.s., postępowanie przygotowawcze w sprawie karnoskarbowej prowadzi prokurator, jeżeli przepis ustawy tak stanowi. Przy czym od 1 stycznia 2016 r., tj. od dnia wejścia w życie ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o administracji podatkowej (Dz. U. poz. 1269), zamiast urzędu skarbowego, organem postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe jest naczelnik urzędu skarbowego, a zamiast urzędu celnego – naczelnik urzędu celnego. Jednak w momencie złożenia wniosku inicjującego niniejsze postępowanie organ podatkowy (naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego – zob. art. 13 § 1 o.p.) nie był organem postępowania przygotowawczego w sprawach karnoskarbowych, a co za tym idzie, organ podatkowy nie podejmował decyzji o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe. Wbrew zatem zarzutom wnioskodawcy, postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, które powodują zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, mogą być i są wszczynane przez różne organy postępowania przygotowawczego, tak niefinansowe, jak i finansowe, a spośród tych drugich – nie tylko przez urzędy skarbowe, względnie urzędy celne, kierowane przez naczelników.

Po drugie, co najmniej za zbyt daleko idące należy uznać stanowisko wnioskodawcy, co do praktyki „wszczynania postępowań karnych skarbowych «na wszelki wypadek», w oderwaniu od elementarnego standardu uzasadnionego

podejrzenia popełnienia przestępstwa, o którym mowa w art. 303 K.p.k.” (wniosek, s. 9). Artykuł 303 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. pozwala na wydanie postanowienia o wszczęciu postępowania karnoskarbowego, jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa. Tym samym organ wszczynający postępowanie przygotowawcze musi dysponować konkretnymi informacjami, które uzasadniają podejrzenie popełnienia przestępstwa. Posiadanie takich informacji obliguje organ do wszczęcia postępowania, zgodnie z zasadą legalizmu wynikającą z art. 10 § 1 k.p.k. W tym kontekście przywołać należy ustalenia Ministra Finansów przedstawione w niniejszej sprawie, diametralnie różniące się od twierdzeń wnioskodawcy o wszczynaniu postępowań karnoskarbowych „na wszelki wypadek”. Jak pisał Minister Finansów (pismo z 29 maja 2015 r., s. 9), w latach 2012-2013 postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe, których wszczęcie skutkowało zawieszeniem na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, stanowiły około 70-72% wszystkich wszczętych postępowań karnoskarbowych przeciwko obowiązkom podatkowym. Co ważniejsze, w około 83% spraw w 2012 r. oraz w około 74% spraw w 2013 r. postępowania karnoskarbowe w momencie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego znajdowały się już w fazie *in personam*. Natomiast około 97% postępowań karnoskarbowych w 2012 r. i około 95% postępowań karnoskarbowych w 2013 r. w momencie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego było w fazie *in personam* bądź też w okresie zawieszenia tego terminu w sprawach tych postawiono zarzuty i postępowania te przeszły z fazy *in rem* do fazy *in personam*. Warto dodatkowo zwrócić uwagę na analogiczne dane statyczne uzyskane przez Ministerstwo Finansów z lat 2009-2010 o sprawach karnoskarbowych, wszczęcie których spowodowało zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W 2009 r. w około 96% takich spraw karnoskarbowych, a w 2010 r. w około 94% spraw, przedstawiono podejrzanym zarzuty popełnienia przestępstw skarbowych lub wykroczeń skarbowych (zob. pismo Ministerstwa Finansów – Departamentu Administracji Podatkowej z 27 kwietnia 2012 r., znak: AP5/0571/13/APO/2012/BOC-2448, przytoczone [w:] T. Dudek, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 11, s. 106).

Informacje uzyskane przez Ministra Finansów z izb skarbowych oraz organów kontroli podatkowej, potwierdzające w zdecydowanej większości spraw

zasadność wszczęcia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe, zarówno przed, jak i po wejściu w życie art. 114a k.k.s. (co nastąpiło 30 lipca 2010 r.), przeczą tezie wnioskodawcy o wszczynaniu postępowań karnoskarbowych bez uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa i wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

6. Artykuł 70 § 6 pkt 1 o.p. był już przedmiotem badania przez Trybunał Konstytucyjny co do zgodności z art. 2 Konstytucji. W wyroku z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11) Trybunał Konstytucyjny orzekł, że: „Art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749), w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 oraz z 2007 r. Nr 221, poz. 1650), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Zakres, w jakim Trybunał Konstytucyjny uznał art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w pierwotnym brzmieniu za niezgodny Konstytucją, ma kluczowe znaczenie dla niniejszej sprawy. Choć bowiem wyrok ten dotyczył nieaktualnego obecnie brzmienia art. 70 § 6 pkt 1 o.p., to w kwestionowanym przez wnioskodawcę zakresie norma prawna wyprowadzona z tego przepisu nie uległa zmianie w stosunku do tej normy, która była przedmiotem badania przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11).

Trybunał Konstytucyjny przyjął, w ślad za w zasadzie jednolitym poglądem reprezentowanym przez sądy administracyjne, że warunkiem zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wszczęcie postępowania w sprawie (*in rem*) o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, a zatem nie jest konieczne wszczęcie postępowania karnego skarbowego przeciwko osobie (*in personam*). Orzecznictwo sądów administracyjnych po wyroku Trybunału

Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11) nie uległo w tym zakresie zmianie, dominuje pogląd, że okolicznością decydującą o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia nie jest wydanie postanowienia o przedstawieniu zarzutów podejrzanemu, czy przesłuchanie podatnika w takim charakterze, lecz okoliczność, że podatnikowi wiadomo, że toczy się w jego sprawie postępowanie karnoskarbowe (zob. wyrok NSA z 21 listopada 2012 r., sygn. akt I FSK 303/11). Dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia niezbędne zatem jest, aby podatnik został poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego, a nie postawienie podatnikowi zarzutu w tym postępowaniu (zob. wyroki NSA z: 11 marca 2014 r., sygn. akt I FSK 1880/13; 24 czerwca 2014 r., sygn. akt I FSK 998/13; 10 lipca 2014 r., sygn. akt I GSK 508/13; 17 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 1468/13; 21 sierpnia 2014 r., sygn. akt I FSK 958/13; 4 września 2014 r., sygn. akt I FSK 1103/13; 25 września 2014 r., sygn. akt I FSK 1454/13; 8 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1599/13; 23 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1546/14; 30 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1505/13; 5 grudnia 2014 r., sygn. akt I FSK 1824/13; 28 stycznia 2015 r., sygn. akt I GSK 1620/13; 23 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 2025/13; 28 stycznia 2015 r., sygn. akt I GSK 1619/13; zob. też wyroki: WSA w Warszawie z 20 grudnia 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 1416/12; WSA w Gdańsku z 6 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 1182/13; WSA we Wrocławiu z 14 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 2308/13). Choć odnotować należy również odmienny pogląd, wedle którego dopiero na etapie ogłoszenia postanowienia o przedstawieniu zarzutów podatnik uzyskuje informację o wszczętym przeciwko niemu postępowaniu karnym skarbowym (zob. wyrok NSA z 17 września 2014 r., sygn. akt FSK 846/14). Pogląd ten, będący jak się wydaje skutkiem błędnego odczytania wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11), jest jednak odosobniony, wobec czego należy uznać, że utrwalona jest linia orzecznicza, w świetle której zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko konkretnej osobie.

7. W wyroku z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11) Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że choć podatnikowi nie przysługuje konstytucyjne prawo do przedawnienia, to ma on prawo oczekiwać, że upływ terminu przedawnienia spowoduje wygaśnięcie ewentualnych nieuregulowanych zobowiązań podatkowych. Zawieszenie biegu

terminu przedawnienia wydłuża ten termin o okres zawieszenia, a tym samym istotnie zmienia sytuację prawną i faktyczną podatnika, tworzy bowiem stan niepewności, gdyż podatnik nie wie, czy jego zobowiązanie podatkowe wygasło. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa wymaga, by podatnik nie tkwił w owym stanie niepewności przez czas bliżej nieokreślony. Tymczasem wszczęcie postępowania karnego skarbowego następuje w drodze postanowienia, które nie podlega ogłoszeniu lub doręczeniu podatnikowi, który nie jest stroną tego postępowania, dopóki nie zostaną mu przedstawione zarzuty. Tak samo podatnikowi nie jest doręczane postanowienie o umorzeniu postępowania, jeśli nie wyszło ono z fazy *in rem*, przez co może się zdarzyć tak, że jeśli podatnikowi nie zostaną przedstawione zarzuty, to w ogóle może on nie wiedzieć, że wszczęte zostało postępowanie karnoskarbowe, które spowodowało zawieszenie biegu terminu przedawnienia jego zobowiązania podatkowego. Podatnik może uzyskać informację o wszczętym postępowaniu karnoskarbowym, które spowodowało zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, dopiero w razie przedstawienia mu zarzutów.

Taki mechanizm, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, naruszał wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa 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 5-letniego terminu przedawnienia wskazanego w art. 70 § 1 o.p. Nie znaczy to, że – zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe powinno być jawne dla podatnika, a w szczególności, że powinien on być zawiadamiany o wszczęciu postępowania *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 dotyczącej go sprawie toczy się postępowanie karne skarbowe, mógłby podjąć działania utrudniające lub uniemożliwiające zebranie niezbędnego materiału dowodowego. Naruszenie zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa nie polega więc na tym, że podatnik nie jest informowany o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe. Co więcej, organy skarbowe w trakcie 5-letniego okresu

przedawnienia mają prawo wszcząć i prowadzić postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, co skutkować będzie, zgodnie z zakwestionowanym przepisem, zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jednakże z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia podatnik musi zostać poinformowany, że przedawnienie nie następuje, bo jego bieg został zawieszony w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego. 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. Realizacja celów postępowania podatkowego musi jednak odbywać się bez naruszania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa”.

Reasumując, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, po pierwsze, zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga jedynie tego, aby podatnik został poinformowany, że jego zobowiązanie podatkowe nie uległo przedawnieniu oraz aby informacja ta dotarła do podatnika przed upływem terminu przedawnienia. Istotna, dla zachowania tej konstytucyjnej zasady, jest więc świadomość podatnika co do tego, czy jego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu czy też nie.

Po drugie, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie musi być uzależnione od postawienia podatnikowi zarzutu w sprawie karnoskarbowej dotyczącej tego zobowiązania. Trybunał nie uznał, że niezbędną przesłanką, wypełniającą treść zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, było dopiero postawienie zarzutu podatnikowi i przejście 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, Trybunał Konstytucyjny pozostawił ustawodawcy.

Po trzecie, Trybunał Konstytucyjny uznał, że celowe i uzasadnione jest, aby podatnik nie był zawiadamiany o wszczęciu postępowania karnoskarbowego dotyczącego jego zobowiązania podatkowego. 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 upłynie termin przewidziany w art. 70 § 1 o.p.

Takie uregulowanie mechanizmu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, z powodu wszczęcia postępowania karnoskarbowego, Trybunał uznał za wystarczające i tym samym pozostające w zgodzie z zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

8. Jak wspomniano wcześniej, skutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11) zmianie uległ art. 70 § 6 pkt 1 o.p., do którego ustawa z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawy – Kodeks karny skarbowy oraz ustawy – Prawo celne (Dz. U. poz. 1149) dodała zwrot „o którym podatnik został zawiadomiony” a nadto wprowadziła do omawianej ustawy nowy art. 70c, zgodnie z którym: „Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia”. Ustawa nowelizująca weszła w życie 15 października 2013 r.

Jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy (druk sejmowy nr 1324/VI kad.; dalej: druk 1324/VI): „Celem projektu jest dostosowanie systemu prawa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11) dotyczącego ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749). Jego sentencja została ogłoszona dnia 24 lipca 2012 r. w Dz. U. poz. 848, a pełny tekst wraz z uzasadnieniem w OTK ZU Nr 7A, poz. 81. Proponuje się nowelizację nie tylko Ordynacji podatkowej, lecz także Prawa celnego

oraz Kodeksu karnego skarbowego. Projekt przewiduje, że wszczęcie postępowania karnego (karnoskarbowego, wykroczeniowskarbowego) «w sprawie» będzie powodowało zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego lub celnego, jeżeli podatnik (dłużnik) zostanie poinformowany o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia przed upływem tego terminu” (druk 1324/VI, s. 3). Intencją projektodawcy, a następnie ustawodawcy, było nałożenie na organy podatkowe i celne obowiązku zawiadamiania podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia przed upływem tego terminu, a na organy prowadzące przygotowawcze obowiązek informowania organów podatkowych o prowadzonym przez siebie postępowaniu. Wyjaśniono także, że analogiczne rozwiązanie jak w przypadku zobowiązań podatkowych proponuje się wprowadzić w art. 65 ust. 10 pkt 1 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne, ponieważ przepis ten mógłby spotkać się z podobnym zarzutem niekonstytucyjności.

Obecnie zatem, wyprowadzenie prawidłowej normy prawnej z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. powinno odbywać się z uwzględnieniem treści art. 70c o.p. Ten drugi przepis stanowi bowiem istotne uzupełnienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., ściśle regulujące możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek wszczęcia postępowania karnoskarbowego, zgodnie z wymogami zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa określonymi w wyroku TK z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11). W konsekwencji, do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. dochodzi, jeśli spełnione są kumulatywnie dwie przesłanki. Pierwsza, to istnienie funkcjonalnego i bezpośredniego związku pomiędzy wszczęciem postępowania karnoskarbowego a niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego, które podlegałoby przedawnieniu. Druga, to konieczność zawiadomienia podatnika o wszczętym postępowaniu w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe.

Podkreślić należy, że druga przesłanka zawieszenia biegu terminu przedawnienia, tak samo jak pierwsza, jest bardzo ściśle i rygorystycznie ujmowana w orzecznictwie sądów administracyjnych. W swoim najnowszym orzecznictwie NSA podkreśla, że organ podatkowy powinien poinformować podatnika, na piśmie, o: 1) wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe; 2) związku tego postępowania z niewykonaniem zobowiązania podatkowego; 3) skutku dla postępowania podatkowego w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia; 4) dacie, z jaką skutek ten nastąpił (zob. wyroki NSA

z: 12 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1865/13; 23 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 2025/13; 5 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 3787/14; 14 lipca 2015 r., sygn. akt II FSK 1372/13; zob. też wyroki: WSA we Wrocławiu z 26 września 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 967/12 i WSA w Łodzi z 4 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/Łd 1262/12; WSA w Warszawie z 17 listopada 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 2128/14). Jednakże samo wszczęcie postępowania karnego skarbowego nie wywrze skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jeśli przed upływem tego terminu do podatnika nie dotrze konkretna i pełna informacja o jego sytuacji prawnej związanej z wszczęciem postępowania karnoskarbowego, którego przedmiotem jest niewykonanie konkretnego zobowiązania podatkowego, oraz związanej wskutek tego z zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Choć więc przedstawienie zarzutów, jeśli nastąpiło przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, również spełnia przesłankę powiadomienia podatnika o toczącym się postępowaniu karnoskarbowym, które powoduje skutek przewidziany w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (zob. wyrok NSA z 23 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1546/14), to Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11) zaakceptował także inne sposoby działania, podejmowane pomiędzy wszczęciem postępowania w sprawie karnoskarbowej a przedstawieniem zarzutów podejrzanemu, pod warunkiem skutecznego dostarczenia podatnikowi wiedzy o istotnych danych tego postępowania i jego wpływu na bieg terminu przedawnienia. Co więcej, wypracowany w orzecznictwie NSA, a wynikający z art. 70 § 6 pkt i art. 70c o.p., niezbędny zakres takiej kierowanej do podatnika informacji, nieprzybierającej formy postanowienia o przedstawieniu zarzutów popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, wydaje się być pełniejszy, niż zakres informacji uzyskanych przez podatnika w chwili przedstawienia zarzutów w sprawie karnoskarbowej. Postanowienie o przedstawieniu zarzutów w związku z niewykonaniem zobowiązania podatkowego nie zawiera wszak podanej wprost informacji o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania oraz o dacie, z jaką zawieszenie to nastąpiło, a nie każdy podatnik zna szczegółowo treść art. 70 o.p. Wprowadzenie do art. 70 § 1 pkt 6 o.p. obowiązku zawiadomienia o wszczętym postępowaniu karnoskarbowym oraz dodanie art. 70c o.p., zapewnia więc podatnikowi szersze gwarancje informacyjne, niż te, które uznane zostały przez Trybunał Konstytucyjny

w wyroku z 17 lipca 2012 r. (sygn. akt P 30/11) za niezbędne dla zachowania zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Reasumując, obecnie obowiązujący mechanizm zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, powodowanego wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, uregulowany w art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p., zapewnia podatnikowi pełną informację o jego sytuacji prawnej dotyczącej zobowiązania podatkowego, które nie zostało przez niego spełnione, a co za tym idzie, którego istnienia podatnik jest świadomy. Nie dochodzi więc do sytuacji, w której podatnik przeświadczony, że jego niespełnione zobowiązanie podatkowe wygaśnie 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 i ryzyko przymusowego wyegzekwowania tego zobowiązania przez organy państwowe. Podatnik, otrzymując stosowną informację, ma bowiem świadomość, że wskutek wszczęcia postępowania w sprawie przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego w związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego, zobowiązanie to nie wygaśnie wraz z upływem pierwotnego terminu przedawnienia. Jednocześnie, po upływie okresu zawieszenia, podatnik otrzymuje stosowną informację, zgodnie z art. 70c *in fine* o.p., o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia. W konsekwencji, regulacja zawarta w art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p., spełnia konstytucyjne standardy wynikające z zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Nie pozbawia przy tym podatnika możliwości skutecznego kwestionowania w toku postępowania podatkowego oraz postępowania sądownoadministracyjnego prawidłowości uznania przez organy podatkowe, że konkretne zobowiązanie podatkowe nie wygaśnie z powodu zawieszenia biegu terminu jego przedawnienia.

9. Pogląd wnioskodawcy, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., powinno być uzależnione od postawienia podatnikowi zarzutów i wejścia postępowania karnoskarbowego w fazę *in personam*, nie uwzględnia wszystkich możliwych konfiguracji w sytuacjach, w których postępowanie karnoskarbowe dotyczy nie tylko podatnika, ale też osoby zajmującej się sprawami gospodarczymi podatnika, bądź

też tych sytuacji w których kodeks karny skarbowy przewiduje odpowiedzialność karną podatnika, a podatnikiem tym nie jest osoba fizyczna. Zgodnie bowiem z art. 7 o.p., podatnikiem jest nie tylko osoba fizyczna, ale też osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu, a ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami także jeszcze inne podmioty. Chodzi więc o przypadki, gdy podatnikiem jest inna osoba (fizyczna, prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu), niż osoba, której przedstawiono zarzut popełnienia przestępstwa (wykroczenia) skarbowego, w związku z niewykonaniem przez podatnika zobowiązania podatkowego.

Co do zasady, na gruncie prawa karnego skarbowego tę kwestię reguluje art. 9 § 3 k.k.s., wedle którego: „Za przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe odpowiada, jak sprawca, także ten, kto na podstawie przepisu prawa, decyzji właściwego organu, umowy lub faktycznego wykonywania zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi, osoby fizycznej, osoby prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną”. Przepis ten rozszerza zakres odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe na osobę fizyczną, która zajmuje się sprawami gospodarczymi danego podmiotu.

Nie wchodząc w szczegółowe rozważania dotyczące tego przepisu, wskazać tylko należy, że w związku z treścią art. 9 § 3 k.k.s. sprawcą przestępstwa (wykroczenia) skarbowego, może być m.in. osoba działająca w imieniu osób prawnych bądź jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, którym przyznano zdolność prawną (np. prezes lub członek zarządu spółki). W orzecznictwie Sądu Najwyższego (dalej: SN) przyjęto też, że sprawcą przestępstwa, odpowiadającym w oparciu o treść art. 9 § 3 k.k.s., może być też doradca podatkowy zajmujący się, na podstawie umowy, sprawami gospodarczymi (w tym także finansowymi) i prowadzący księgi rachunkowe osoby fizycznej, prawnej albo jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której przyznano zdolność prawną (zob. wyrok SN z 22 lutego 2006 r., sygn. akt III K 213/05).

W orzecznictwie sądów administracyjnych nie budzi wątpliwości, że jedną z form zawiadomienia osoby prawnej (jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną)

o toczącym się postępowaniu karnoskarbowym dotyczącym niewykonania zobowiązania podatkowego, jest również przedstawienie zarzutów członkowi zarządu (zob. wyrok NSA z 7 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 3113/13). Jednakże nie można wykluczyć sytuacji, w których zarzuty zostaną przedstawione osobie, która w dacie popełnienia czynu pełniła funkcję członka zarządu, ale w dacie wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów formalnie nie działa już w imieniu tej osoby prawnej, gdyż nie pełni funkcji członka zarządu ani żadnej innej funkcji związanej z reprezentacją tego podmiotu. W praktyce mogą pojawić się też przypadki, gdy do odpowiedzialności karnoskarbowej pociągnięta zostaje wyłącznie osoba fizyczna prowadząca sprawy gospodarczej innej osoby fizycznej, której odpowiedzialność z kolei jest wyłączona. To samo tyczy się pociągnięcia do odpowiedzialności osoby fizycznej prowadzącej sprawy gospodarcze osoby prawnej (jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, której odrębne przepisy przyznają zdolność prawną), której reprezentanci do odpowiedzialności karnoskarbowej nie zostaną, z różnych przyczyn, pociągnięci.

We wszystkich tych przypadkach, pomimo tego, że wydane zostaje postanowienie o przedstawieniu zarzutu osobie co do popełnienia czynu karalnego w związku z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, nie dochodzi do zawiadomienia podatnika (którego sprawy gospodarcze prowadził podejrzany) o wszczęciu postępowania karnoskarbowego. Oznacza to, że niejednokrotnie informacja o wszczęciu postępowania w sprawie przestępstwa (wykroczenia) skarbowego oraz zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, udzielona odpowiednio w trybie art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70c o.p., w sposób pełniejszy i skuteczniejszy informuje podatnika o tym, że niespełnione dobrowolnie i niewyegzekwowane zobowiązanie podatkowe nie wygasło wskutek upływu terminu przedawnienia.

10. Nie można zgodzić się z zarzutem wnioskodawcy, że 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, gdyż termin przedawnienia zobowiązania podatkowego staje się „[...] kategorią zrelatywizowaną, w całości pozostawioną w niekontrolowanej zewnętrznie dyspozycji organów administracji skarbowej” (wniosek, s. 15). Raz jeszcze powtórzyć

trzeba, że 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. Ponadto brak możliwości działania podatnika w fazie *in rem* postępowania karnoskarbowego, a więc przed przedstawieniem mu zarzutów, uzasadniony jest zasadą tajności postępowania przygotowawczego, na co zwrócił uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 17 lipca 2012 r. (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 tego postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub 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 skarbowe lub wykroczenie skarbowe, gdyż z chwilą prawomocnego zakończenia tego postępowania odpada przesłanka zawieszenia biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 7 pkt 1 o.p.).

11. Wbrew zarzutom wnioskodawcy, podatnik niebędący stroną postępowania karnoskarbowego nie jest pozbawiony jakiegokolwiek ochrony przed przewlekłością tego postępowania. Zresztą z uzasadnienia wniosku RPO wynika, że został on złożony na tle skargi, w której przewlekłość postępowania przygotowawczego miała miejsce akurat w sprawie, w której podatnikowi przedstawiono zarzut (wniosek, s. 10). Tak więc wystąpienie problemu przewlekłości niektórych postępowań karnoskarbowych nie jest uzależnione od tego, czy postępowanie to toczy się w fazie *in rem*, czy też w fazie *in personam*.

Wszczęcie postępowania jest związane z popełnieniem konkretnego czynu, którego karalność z upływem określonego czasu może ustać w terminach określonych w art. 44 § 1 i art. 51 § 1 k.k.s. Nawet jeśli postępowanie karnoskarbowe będzie prowadzone przewlekłe i nie doprowadzi do wszczęcia postępowania

przeciwko sprawcy, postępowanie zostanie umorzone z powodu przedawnienia karalności przestępstwa (wykroczenia) skarbowego. Podatnik zaś z chwilą zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, otrzymuje informację o dacie wszczęcia i przedmiocie postępowania karnoskarbowego. Może więc określić końcową datę tego postępowania, jeśli nie dojdzie do postawienia mu zarzutów. W przypadku zaś wcześniejszego zakończenia postępowania karnoskarbowego, zostaje o tym poinformowany zgodnie z art. 70c *in fine* o.p. Tym samym podatnik niewywiązujący się ze swojego zobowiązania i niebędący stroną postępowania karnoskarbowego, nie pozostaje w niepewności „co do terminu egzekucji jego zobowiązania” (wniosek, s. 13), ponieważ na podstawie przekazywanych mu informacji o zawieszeniu i dalszym biegu terminu przedawnienia, może przewidzieć, jak długo jego zobowiązanie nie wygaśnie z powodu przedawnienia. Tym samym art. 70 § 6 pkt 1 o.p., podobnie jak drugi z zakwestionowanych we wniosku przepisów, nie wpływa na bieg terminu przedawnienia karalności przestępstwa (wykroczenia) skarbowego, o którym mowa w art. 44 § 1 k.k.s. i w art. 51 § 1 k.k.s., oraz nie stawia podatnika w niepewności co do możliwej długości stanu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Natomiast art. 70 § 6 pkt 1 o.p. faktycznie wpływa na termin przewidzianego w art. 44 § 2 k.k.s. przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego, polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Z jednej jednak strony jest to podyktowane systemową spójnością instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz instytucji przedawnienia karalności przestępstwa polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Brak mechanizmu zawieszenia biegu – krótkiego, bo 5-letniego – terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego przewidzianego w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. może prowadzić do skrócenia terminu przedawnienia karalności najpoważniejszych przestępstw skarbowych, zagrożonych karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata (art. 44 § 1 pkt 2 k.k.s.), z 10 do 5 lat. Z drugiej strony, wydłużenie przewidzianego w art. 44 § 2 k.k.s. terminu przedawnienia karalności przestępstw skarbowych polegających na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej, może być spowodowane również innymi zdarzeniami, przewidzianymi w art. 70 § 6 pkt 2-5 o.p. Konstytucyjność pozostałych przypadków zawieszenia biegu terminu przedawnienia

zobowiązania podatkowego, z powodu wpływu na termin przedawnienia karalności przestępstwa karnoskarbowego przewidzianego w art. 44 § 2 k.k.s., nie jest jednak kwestionowana.

Niezależnie od kwestii przedawnienia karalności przestępstwa (wykroczenia) skarbowego, założenie przez wnioskodawcę, niejako z góry, przewlekłego prowadzenia postępowań karnoskarbowych pomija treść art. 153 § 1 i 3 k.k.s. (w brzmieniu obowiązującym od 1 lipca 2015 r.). Co do zasady postępowanie przygotowawcze w sprawie karnoskarbowej powinno trwać maksymalnie 3 miesiące, a o jego ewentualnym przedłużeniu na okres do 6 miesięcy decyduje organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego, jeśli postępowanie prowadzi organ finansowy, bądź prokurator bezpośrednio przełożony nad prokuratorem, który prowadzi lub nadzoruje postępowanie. Wyłącznie w przypadkach szczególnie uzasadnionych, prokurator bezpośrednio przełożony nad prokuratorem prowadzącym bądź nadzorującym przedłuża czas trwania postępowania w formie dochodzenia, a prokurator nadrzędny nad prokuratorem prowadzącym bądź nadzorującym przedłuża czas trwania postępowania w formie śledztwa. Co się tyczy dochodzenia w sprawie o wykroczenie skarbowe prowadzonego przez organ postępowania przygotowawczego, w razie jego niezakończenia w ciągu 2 miesięcy, organ nadrzędny nad tym organem może przedłużyć dochodzenie na czas oznaczony. Tym samym, choć nie ma żadnego ograniczenia czasowego co do trwania postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, to o jego każdorazowym przedłużeniu decyduje organ nadrzędny lub prokurator bezpośrednio przełożony bądź nadrzędny. W ten sposób rzeczywista potrzeba przedłużenia postępowania za każdym razem weryfikowana jest przez organy wyższego rzędu nad organami prowadzącymi postępowanie. Ponadto każde postanowienie o przedłużeniu postępowania musi określać termin, na jaki uległo ono wydłużeniu, jak też wskazywać kierunki postępowania i czynności niezbędne do wykonania (A. Piaseczny, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 523-524, komentarz do art. 153). Minimalizuje to możliwość bezczynności organów prowadzących postępowanie przygotowawcze. Analogicznie uregulowana została kwestia terminów ukończenia śledztwa i dochodzenia – przepisy k.p.k. przewidują możliwość przedłużenia postępowania przygotowawczego na dalszy czas oznaczony (art. 310 § 2 k.p.k. i art. 325i § 1 k.p.k.). Wreszcie całe postępowanie karnoskarbowe nie może trwać

w nieskończoność, a to wobec omówionej wcześniej instytucji podstawowych terminów przedawnienia karalności przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych.

12. Należy zgodzić się z wnioskodawcą, że postępowanie karnoskarbowe umorzone w fazie *in rem* może być w każdym czasie podjęte na nowo, na podstawie art. 327 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. Jednakże będzie to miało znaczenie dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego tylko wtedy, gdy termin ten jeszcze nie upłynie. W momencie prawomocnego umorzenia pierwszego postępowania karnoskarbowego, termin przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie dalej (art. 70 § 7 pkt 1 o.p.). Upływ czasu pomiędzy prawomocnym umorzeniem pierwszego postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, a wszczęciem drugiego postępowania w sprawie o to samo przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, może być wystarczający do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zwłaszcza, jeśli pierwsze postępowanie zostało wszczęte tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a co według wnioskodawcy, jest praktyką organów podatkowych, ponieważ „[w]szędzie tam, gdzie zachodzi niebezpieczeństwo przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ wszczyna postępowanie przygotowawcze w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, powodując tym samym zawieszenie przedawnienia zobowiązania” (wniosek, s. 3).

13. Mając na uwadze wszystkie przedstawione argumenty, Sejm wnosi o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie, **jest zgodny** z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji.

2. Artykuł 114a k.k.s.

1. Kwestionowany przepis wszedł w życie 30 lipca 2010 r., wprowadzony ustawą z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 127, poz. 858). W uzasadnieniu projektu tej

ustawy (druk sejmowy nr 3106/VI kad.), w zakresie wprowadzenia art. 114a k.k.s., wskazano, że: „[o]becnym postępowaniu podatkowym, co do zasady – nie stanowi podstawy zawieszenia dochodzenia. W konsekwencji skutkuje to tym, że w przypadku wniesienia przez stronę zażalenia na postanowienie o odmowie zawieszenia postępowania przygotowawczego, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej jako organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego utrzymuje w mocy zaskarżone postanowienia inspektorów kontroli skarbowej. Jednakże w szczególnie uzasadnionych sytuacjach, w szczególności z uwagi na wysoką kwotę uszczuplenia podatkowego czy też skomplikowany charakter ujawnionych naruszeń podatkowych, dopuszczana jest możliwość zawieszania postępowania. Chcąc wyeliminować wątpliwości, czy brak decyzji podatkowej może być uznany za długotrwałą przeszkodę uniemożliwiającą prowadzenie postępowania karnego w rozumieniu przepisu art. 22 § 1 Kodeksu postępowania karnego, proponuje się dokonać zmiany przepisów ustawy – Kodeks karny skarbowy i wprowadzić przepisy, które w sposób wyraźny będą zezwalały, w wyjątkowych sytuacjach, na zawieszanie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Artykuł 114a będzie stanowić dodatkową przesłankę zawieszenia postępowania przygotowawczego wobec przesłanek określonych w kodeksie postępowania karnego. Zawieszenie będzie miało charakter fakultatywny. Organ postępowania przygotowawczego będzie mógł zawiesić postępowanie, jeżeli uzna, iż jego prowadzenie jest utrudnione ze względu na toczące się postępowanie przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi i celnymi lub sądami administracyjnymi”. Głównym motywem wprowadzenia tej regulacji było zatem umożliwienie zawieszenia postępowania karnoskarbowego do czasu zakończenia postępowania prowadzonego przez organ podatkowy lub zakończenia postępowania sądownoadministracyjnego, przede wszystkim w sprawach skomplikowanych i dotyczących najpoważniejszych przestępstw skarbowych. Artykuł 114a k.k.s. ma więc ułatwiać prowadzenie postępowania karnoskarbowego, poprzez uzyskanie przez organ prowadzący co najmniej decyzji podatkowej. Drugim powodem wprowadzenia tego przepisu były wątpliwości co do możliwości zawieszenia postępowania karnoskarbowego na podstawie art. 22 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. z powodu braku decyzji podatkowej. Co istotne, z uzasadnienia projektu wynika, że wprowadzenie art. 114a k.k.s. było odpowiedzią na potrzeby podejrzanych w sprawach karnoskarbowych,

których wnioski o zawieszenie postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe z powodu niezakończenia postępowania podatkowego (oraz zażalenia na postanowienia o odmowie zawieszenia), nie były uwzględniane przez organy prowadzące postępowania (organy nadrzędne). Intencją najpierw projektodawcy, a następnie ustawodawcy, z pewnością nie było więc instrumentalne wykorzystanie nowej regulacji w stosunku do jednostki i stworzenie możliwości dochodzenia przedawnionych zobowiązań podatkowych.

2. Artykuł 114a k.k.s. umożliwia zawieszenie postępowania karnoskarbowego, którego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione, z powodu toczącego się równolegle postępowania podatkowego („przed organami kontroli skarbowej, organami podatkowymi, organami celnymi”) lub sądownoadministracyjnego. Decyzja o zawieszeniu postępowania na podstawie art. 114a k.k.s. może zostać podjęta z urzędu bądź na wniosek strony postępowania (art. 9 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.). Tym samym podstawą zawieszenia postępowania karnoskarbowego może być wyłącznie okoliczność istotnego utrudnienia jego prowadzenia. Jest to samodzielna, w stosunku do art. 22 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s., a jednocześnie fakultatywna przesłanka zawieszenia postępowania karnoskarbowego, o czym świadczy użycie zwrotu „może być także zawieszona”. Tym samym nawet wystąpienie tej przesłanki nie przesądza o zawieszeniu postępowania karnoskarbowego, gdyż decyzja w tym zakresie należy do organu prowadzącego to postępowanie bądź sądu, w zależności od tego, czy sprawa o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe znajduje się na etapie postępowania przygotowawczego, czy też postępowania sądowego. Przy czym postanowienie o zawieszeniu postępowania, wydane na etapie postępowania przygotowawczego, wymaga zatwierdzenia przez prokuratora bądź organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego.

Przesłanka zawieszenia postępowania niewątpliwie ma charakter ocenny, jednakże, jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny, „[k]ażdy akt prawny (czy konkretny przepis prawny) zawiera pojęcia o mniejszym lub większym stopniu niedookreśloności. Nieostrość czy niedookreśloność pojęć prawnych sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego [...] nie każda więc, ale jedynie kwalifikowana – tj. niedająca się usunąć w drodze uznanych metod wykładni – nieostrość czy

niejasność przepisu może stanowić podstawę stwierdzenia jego niekonstytucyjności” (postanowienie TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03).

Ponadto przesłanka ta zakłada istnienie bezpośredniego związku pomiędzy prowadzonym postępowaniem karnoskarbowym, a postępowaniem prowadzonym przez organ podatkowy, zmierzającym do wydania decyzji w przedmiocie zobowiązania podatkowego, bądź postępowaniem przed sądem administracyjnym zmierzającym do kontroli decyzji organu podatkowego w przedmiocie zobowiązania podatkowego. Przedmiotem obu postępowań, karnoskarbowego i podatkowego (względnie sądownoadministracyjnego) musi zatem być ta sama podstawa faktyczna. W konsekwencji, dokonując oceny, czy prowadzenie postępowania karnoskarbowego jest „w istotny sposób utrudnione”, organ procesowy musi przede wszystkim rozważyć, na ile stopień skomplikowania sprawy wymaga uprzedniego zakończenia równoległe toczącego się postępowania podatkowego i czy samodzielnie może ustalić istotne okoliczności faktyczne, takie jak chociażby wysokość zobowiązania podatkowego. Stąd też przyjmuje się, że „[...] stopień utrudnienia dalszego toku postępowania karnego skarbowego musi być ponadprzeciętny” (zob. T. Dudek, *op. cit.*, s. 98). Prowadzenie postępowania karnoskarbowego może być również istotnie utrudnione, w razie braku dostępu przez organ prowadzący do akt postępowania podatkowego lub braku możliwości udostępnienia dokumentów znajdujących w tych aktach (zob. A. Piaseczny, *op. cit.*, komentarz do art. 114a). Przypomnieć w tym miejscu także należy, że postępowanie przygotowawcze w sprawach o przestępstwa (wykroczenia skarbowe) mogą prowadzić także tzw. organy niefinansowe (Straż Graniczna, Policja, Agencja Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Żandarmeria Wojskowa, Centralne Biuro Korupcyjne – art. 124 § 1 k.k.s.) oraz prokurator (art. 134a § 1 k.k.s.). Nie musi więc zachodzić wskazana przez wnioskodawcę sytuacja faktycznej tożsamości organu prowadzącego postępowanie karnoskarbowe i organu prowadzącego postępowanie podatkowe.

3. Wbrew twierdzeniom wnioskodawcy, art. 114a k.k.s. nie jest oceniany w doktrynie prawa wyłącznie krytycznie i negatywnie. Wskazuje się bowiem na istotne zalety tej regulacji, która „[...] daje możliwość wyjaśnienia najbardziej spornych kwestii strony przedmiotowej skarbowego typu czynu zabronionego w sposób jednoznaczny, jeszcze przed przedstawieniem określonej osobie zarzutów

popelnienia deliktu skarbowego lub skierowaniem aktu oskarżenia. W konsekwencji, mimo nawet zawieszenia postępowania karnego skarbowego, uregulowanie to ma szansę spowodować przyśpieszenie wydania prawomocnego wyroku w sprawie, bez obawy wielokrotnego uchylania zapadłych orzeczeń, nawet na skutek nadzwyczajnych środków zaskarżenia, z powodu zmiany rozstrzygnięć podatkowych. Uregulowanie to ma również możliwość doprowadzenia do realizacji bardzo istotnej wartości, jaką jest stałość i pewność obrotu prawnego, albowiem organy orzekające w tej samej sprawie będą w stanie wydać spójne orzeczenia” (zob. T. Dudek, *op. cit.*, s. 100).

W związku z tym stwierdzić należy, że w ocenie Sejmu, art. 114a k.k.s. nie stanowi wyjątku od zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego, wynikającej z art. 8 § 1 k.p.k., zgodnie z którym: „Sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu”. Sama zasada jest przy tym ograniczona przez § 2 tego artykułu przewidujący, że dla sądu karnego wiążące są prawomocne rozstrzygnięcia sądu kształtujące prawo lub stosunek prawny. Przewidziane w art. 8 § 2 k.p.k. ograniczenie samodzielności jurysdykcyjnej sądów karnych nie obejmuje decyzji administracyjnych, wobec jednoznacznego wskazania w tym przepisie na rozstrzygnięcia sądu, co jednak nie oznacza, że sąd może pomijać takie decyzje. Na gruncie postępowania karnego skarbowego oznacza to, że sąd karny rozpoznający sprawę o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe jest uprawniony do samodzielnego zbadania istnienia obowiązku podatkowego, przez co powinien samodzielnie rozstrzygnąć kwestie prawne wynikające z norm podatkowych, choć przy uwzględnieniu również decyzji zapadłych w postępowaniu podatkowym, które jednak nie przesądzają o odpowiedzialności karnej oskarżonego (zob. T. Grzegorzczak, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Kraków 2003, s. 60-61).

Dlatego też nie można pomijać tego, że postępowanie karnoskarbowe jest zazwyczaj sprzężone z postępowaniem podatkowym, wobec czego ustalenia i decyzje wydane przez organy podatkowe mają istotne znaczenie w sprawach o przestępstwa (wykroczenia) skarbowe. Wynika to zresztą z charakteru przepisów karnoskarbowych, które najczęściej określają znamiona przestępstw (wykroczeń) skarbowych w związku lub poprzez odesłanie do przepisów szeroko pojętego prawa podatkowego. Jednakże ze względu na samodzielność jurysdykcyjną, sąd karny

może poczynić odmienne od tych poczynionych w postępowaniu podatkowym ustalenia faktyczne.

W konsekwencji, art. 114a k.k.s. nie uzależnia sposobu zakończenia postępowania karnoskarbowego od treści decyzji wydanej przez organ w postępowaniu podatkowym, a co za tym idzie, nie narusza samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego przewidzianej w art. 8 k.p.k. Trafna zatem jest konstatacja, że decyzje organów podatkowych nie stanowią wiążącego prejudykatu w postępowaniu karnoskarbowym, choć niewątpliwie stanowią istotny element stanu faktycznego w zakresie spełnienia znamion przedmiotowych przestępstwa (wykroczenia) skarbowego w postaci bezprawności czynu (sprzeczności z ustawą) oraz wysokości uszczuplonego (lub narażonego na uszczuplenie) zobowiązania podatkowego (zob. T. Dudek, *op. cit.*, s. 108). Tym samym art. 114a k.k.s. nie jest sprzeczny z art. 45 ust. 1 Konstytucji, skoro w żaden sposób nie wiąże sądu karnego od decyzji organów podatkowych i nie ogranicza w samodzielnym rozstrzygnięciu zagadnień faktycznych i prawnych w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe.

4. W przypadku wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania karnoskarbowego na podstawie art. 114a k.k.s., jednostka nie jest pozbawiona ochrony sądowej, gdyż zgodnie z art. 22 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s. na postanowienie to przysługuje zażalenie. Przy czym zażalenie przysługuje na każde postanowienie w przedmiocie zawieszenia, a więc również na postanowienie o odmowie zawieszenia postępowania i postanowienie o podjęciu zawieszono postępowania. W postępowaniu przygotowawczym zażalenie składa się do sądu właściwego do rozpoznania sprawy (art. 465 § 2 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), a w postępowaniu jurysdykcyjnym – do sądu wyższej instancji. Tym samym zapewniona jest sądowa kontrola decyzji o zawieszeniu postępowania, a przez to art. 114a k.k.s. nie ogranicza jednostce prawa do sądowego wymiaru sprawiedliwości wynikającego z art. 45 ust. 1 Konstytucji.

Natomiast zastrzeżenia wnioskodawcy co do sposobu przeprowadzenia tej kontroli przez sądy w konkretnych sprawach, nie mogą determinować wniosku o niekonstytucyjność art. 114a k.k.s. w odniesieniu do prawa do sądu. Dla niejako pewnej równowagi, w zakresie praktyki orzeczniczej sądów w tym przedmiocie, wskazać należy np. na postanowienie Sądu Apelacyjnego w Katowicach z 9 kwietnia

2014 r. (sygn. akt II AKz 212/14), które utrzymało w mocy postanowienie sądu okręgowego w przedmiocie nieuwzględnienia wniosku prokuratora o zawieszenie postępowania karnoskarbowego. W zażaleniu na postanowienie sądu I instancji prokurator wskazał m.in., że niezbędne jest uzyskanie prawomocnych decyzji podatkowych ustalających wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług będących podstawą w zakresie wyliczenia kwoty nienależnie zwróconego podatku, a oczekiwanie na ich wydanie stanowi, iż prowadzenie postępowania jest w istotny sposób utrudnione ze względu na ponownie toczące się postępowanie przed organami podatkowymi. Sąd Apelacyjny w Katowicach nie zgodził się z takim zarzutem i stwierdził, że sąd merytorycznie rozpoznający sprawę jest właściwy do samodzielnej oceny kwestii natury faktycznej i prawnej, w tym do oceny naruszenia obowiązku podatkowego przez oskarżoną oraz do ustalenia kwoty podatku narażonego na nienależny zwrot. Orzeczenie to potwierdza, że na gruncie obowiązujących przepisów jest możliwa pełna i szczegółowa weryfikacja przez sąd wystąpienia przesłanki zawieszenia postępowania karnoskarbowego na podstawie art. 114a k.k.s., również w kontekście możliwego wpływu tego zawieszenia na przewlekłość postępowania, skutecznie ograniczająca ewentualną dowolność organów procesowych w stosowaniu tego przepisu.

Dodać należy, że ewentualna wadliwa (niewłaściwa) praktyka stosowania prawa przez organy lub sądy, o tyle nie jest przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego w ramach kontroli konstytucyjności zaskarżonych przepisów, o ile nie jest powszechna i utrwalona, a co powinien wykazać wnioskodawca. Kognicja Trybunału Konstytucyjnego nie obejmuje bowiem kontroli aktów stosowania prawa (zob. przykładowo wyroki TK z: 21 grudnia 2004 r., sygn. akt SK 19/03; 27 marca 2007 r., sygn. akt 3/05; 13 października 2008 r., sygn. akt K 16/07; postanowienia TK z: 7 marca 2011 r., sygn. akt P 3/09; 17 lipca 2014 r., sygn. akt P 28/13).

5. Artykuł 114a k.k.s. nie wpływa na wydłużenie terminu przedawnienia karalności przestępstwa (wykroczenia) skarbowego, ponieważ dotyczy zawieszenia postępowania karnoskarbowego, a nie zawieszenia biegu terminu przedawnienia karalności czynu będącego przedmiotem tego postępowania. Podstawowe terminy przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego przewidziane są w art. 44 § 1 k.k.s. i wynoszą 5 oraz 10 lat, w zależności od tego, czy czyn stanowiący przestępstwo zagrożony jest karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata.

Odnośnie do przedawnienia karalności wykroczenia skarbowego, to termin podstawowy wynosi rok (art. 51 § 1 zd. 1 k.k.s.). Zawieszenie postępowania karnoskarbowego nie powoduje wstrzymania (spoczywania) biegu terminu przedawnienia karalności przestępstwa (wykroczenia) skarbowego, na podstawie art. 44 § 7 k.k.s. Z jednej bowiem strony, to przepis prawa musi uniemożliwiać wszczęcie lub kontynuowanie wszczętego już postępowania, a nie przeszkoda natury faktycznej. Z drugiej strony, art. 114a k.k.s. „[...] nie stanowi o obowiązku zawieszenia postępowania karnoskarbowego, a tylko o możliwości takiego zawieszenia (*verba legis*: «postępowanie [...] może być także zawieszona»). Organ tudzież sąd, jakkolwiek są kompetentne zawiesić postępowanie w oczekiwaniu na prejudykat, mają prawo je prowadzić. Wynika z tego, że nie zachodzi tu sytuacja, aby przepis ustawy nie pozwalał na dalsze prowadzenie postępowania (G. Łabuda [w:] *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, LEX/el 2009, nr 8013, komentarz do art. 44). W konsekwencji, podstawowe terminy przedawnienia karalności biegają niezależnie od tego, czy postępowanie w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe toczy się, czy też zostało zawieszona.

Podstawowe terminy przedawnienia karalności mogą ulec zmianie w przypadku zaistnienia zdarzeń opisanych w art. 44 § 2 i 5 k.k.s. W przypadku zawieszenia postępowania karnoskarbowego będącego w fazie *in rem*, nie może dojść do wydłużenia terminu wskutek wszczęcia postępowania przeciwko sprawcy. Zastosowanie art. 114a k.k.s. w postępowaniu przygotowawczym w fazie *in rem* nie zmienia zatem podstawowego terminu przedawnienia karalności. Zawieszenie postępowania na podstawie tego przepisu nie blokuje też na bliżej nieokreślony czas przedawnienia przestępstwa (wykroczenia) skarbowego polegającego na uszczupieniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawej z powodu przedawnienia tej należności (art. 44 § 2 k.k.s.). Termin ten jest uzależniony od upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p. A zatem to zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, z przyczyn przewidzianych w art. 70 § 2-4 i 6 o.p., wpływa na termin przedawnienia z art. 44 § 2 k.k.s. Wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe jest zaś tylko z jedną z tych możliwych przyczyn zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zawieszenie postępowania karnoskarbowego na podstawie art. 114a k.k.s. nie wpływa więc ani na zawieszenie biegu terminu przedawnienia

zobowiązania podatkowego z art. 70 § 1 o.p., ani na wydłużenie na bliżej nieokreślony czas terminu przedawnienia karalności przestępstwa (wykroczenia) skarbowego z art. 44 § 2 k.k.s.

Zauważyć dodatkowo należy, że jeśli zawieszenie postępowania karnoskarbowego na podstawie art. 114a k.k.s. następuje ze względu na postępowanie przed sądem administracyjnym, to przyczyną zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania (art. 70 § 6 pkt 2 o.p.). Tym bardziej wtedy zastosowanie art. 114a k.k.s. nie rzutuje ani na termin przedawnienia zobowiązania podatkowego z art. 70 § 1 o.p., ani na termin przedawnienia karalności przestępstwa (wykroczenia) skarbowego z art. 44 § 2 k.k.s.

Nie można wreszcie zgodzić się z wnioskodawcą, że zawieszenie na podstawie art. 114a k.k.s. postępowania karnoskarbowego, którego wszczęcie było przyczyną zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, tworzy „[...] swoiste *perpetuum mobile* niekończących się postępowań: zarówno karnego, jak i administracyjnego” (wniosek, s. 8). Postępowanie karnoskarbowe nie może bowiem trwać w nieskończoność, ponieważ w razie jego zawieszenia jeszcze w fazie *in rem*, zostanie umorzone z chwilą upływu podstawowego terminu przedawnienia karalności przestępstwa (wykroczenia) skarbowego. W przypadku zaś umorzenia postępowania karnoskarbowego, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest kontynuowany (art. 70 § 7 o.p.), chyba że zaszła inna przyczyna zawieszenia biegu tego terminu, przewidziana w art. 70 § 6 pkt 2-5 o.p.

Reasumując, skutkiem stosowania art. 114a k.k.s. nie jest niemożność przedawnienia karalności przestępstwa (wykroczenia) skarbowego, polegającego na uszczupleniu lub na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej na podstawie art. 44 § 2 k.k.s., jak też nie jest niemożność przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 1 o.p. Artykuł 114a k.k.s. nie stawia więc podatnika w sytuacji, w której nie jest możliwe wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek upływu biegu terminu przedawnienia i w której jednocześnie nie jest możliwe przedawnienie karalności związanego z tym zobowiązaniem podatkowym przestępstwa (wykroczenia) skarbowego. W konsekwencji, skoro kwestionowany przepis nie ogranicza możliwości przedawnienia przestępstwa (wykroczenia) skarbowego, nie narusza art. 45 ust. 1 Konstytucji oraz nie narusza

zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji. Artykuł 114a k.k.s. nie ogranicza także kontroli w postępowaniu sądownoadministracyjnym decyzji organów podatkowych co do prawidłowości stosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Kwestionowany przepis jest zatem zgodny ze wskazanymi przez wnioskodawcę wzorcami kontroli.

6. Mając na uwadze wszystkie przedstawione argumenty, Sejm wnosi o stwierdzenie, że art. 114a k.k.s. **jest zgodny** z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU



Marek Kuchciński