Sygn. akt

POSTANOWIENIE

Dnia **5 kwietnia 2011 r.**

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący Sędzia NSA	**Janusz Zubrzycki**
Sędzia NSA	**Grażyna Jarmasz**
Sędzia del. WSA	**Danuta Oleś (sprawozdawca)**
Protokolant	**Marek Wojtasiewicz**

po rozpoznaniu w dniu **22 marca 2011 r.**
na rozprawie w **Izbie Finansowej**
skargi kasacyjnej **K** L
od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P**
z dnia **stycznia 2010 r.** sygn. akt
w sprawie ze skargi **K** **L**
na decyzję **Dyrektora Izby Skarbowej w P**
z dnia **czerwca 2009 r. nr**
w przedmiocie **podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2003 r.**

postanawia:

1) na podstawie art. 193 Konstytucji Rzeczpospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) i art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu następujące pytanie prawne : „ czy art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r., w zakresie w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik nie jest informowany, do momentu uznania go za podejrzanego – jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej?" ;

2) na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) zawiesić postępowanie sądowe.

NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY * NSAF *

Na oryginale właściwe podpisy
Zgodność z oryginałem

Marek Wojtasiewicz
Referent

Sygn. akt

UZASADNIENIE

Przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej K L , Naczelny Sąd Administracyjny uznał, iż zaszła potrzeba skierowania do Trybunału Konstytucyjnego pytania prawnego zawartego w sentencji niniejszego postanowienia. Przedmiotem skargi kasacyjnej jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P z dnia stycznia 2010 r., sygn. akt , którym Sąd I instancji oddalił skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w P z dnia czerwca 2009 r.

W rozpoznawanej sprawie Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w P decyzją z dnia grudnia 2008 r. określił K L zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od stycznia do grudnia 2003 r.

Organ na podstawie wyników kontroli przeprowadzonej w firmie podatnika przyjął, iż w ramach świadczenia usług komisu, podatnik dokonał na rzecz PW C sprzedaży złomu złota o łącznej wartości zł i stwierdził jednocześnie, iż brak jest wiarygodnych dowodów potwierdzających, iż sprzedaż złota na rzecz P.W. C w pozostałej części, tj. o wartości zł nastąpiła w ramach świadczenia usług komisu. W związku z tym podatkiem od towarów i usług organ objął całą kwotę należną z tytułu sp daży złota (zł) pomniejszoną o kwotę podatku, a nie kwotę wykazaną przez podatnika jako otrzymaną prowizję, uzasadniając soje stanowisko tym, iż podatnik nie przedstawił faktur stwierdzających pobranie prowizji.

W odwołaniu od powyższej decyzji K L zarzucił m.in. naruszenie art. 2, art. 5 ust. 1, art. 10 ust. 1 i 2, art. 15 ust. 1, art. 16 ust. 1, art. 18 ust. 1, art. 19 ust. 1 i 2, art. 26 ust. 1 i art. 27 ust. 4 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.). Podatnik zakwestionował ustalenia organu co do zasadności oszacowania podstawy opodatkowania i przyjętej w tym zakresie metody. Nadto postawił zarzut przedawnienia, wskazując, iż decyzja organu I instancji została doręczona jego pełnomocnikowi w dniu 5 stycznia 2009 r., a więc zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług nie powstało, bowiem minęło 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, a nie został w sprawie zawieszony bieg terminu przedawnienia.

Sygn. akt

Zaskarżoną decyzją z dnia czerwca 2009 r. Dyrektor Izby Skarbowej w P uchylił decyzję organu I instancji w części określającej zobowiązanie za poszczególne miesiące od czerwca do grudnia 2003 r., określając na nowo w tym zakresie zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług, a w pozostałym zakresie utrzymał w mocy decyzję organu podatkowego I instancji.

W związku z podniesionym przez podatnika zarzutem przedawnienia zobowiązania podatkowego określonego decyzją z dnia grudnia 2008 r., Dyrektor Izby Skarbowej wskazał, iż postanowieniem z dnia grudnia 2008 r. w Urzędzie Kontroli Skarbowej w P wszczęto postępowanie przygotowawcze nr w zakresie narażenia na uszczuplenie zryczałtowanego podatku dochodowego za 2003 r., tj. o czyn z art. 54 § 2 kodeksu karnego skarbowego (Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.) oraz narażenia na uszczuplenie podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2003 r., tj. o czyn z art. 54 § 2 kodeksu karnego skarbowego. Zatem w ocenie organu odwoławczego zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm. – dalej jako „Ordynacja podatkowa"), w brzmieniu obowiązującym w 2003 r. bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od stycznia do grudnia 2003 r. uległ zawieszeniu z dniem grudnia 2008 r.

W skardze skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P podatnik domagał się uchylenia decyzji organów obu instancji, powtarzając m.in. zarzut dotyczący przedawnienia i dodatkowo podnosząc, że do dnia wniesienia skargi nie doręczono mu postanowienia o wszczęciu postępowania przygotowawczego w sprawie numer z dnia grudnia 2008 r. O fakcie wydania tego postanowienia skarżący dowiedział się z decyzji organu odwoławczego, czego dowodem jest brak w aktach sprawy dowodu doręczenia tego postanowienia.

W piśmie procesowym z dnia grudnia 2009 r. podatnik wniósł o uchylenie decyzji organów obu instancji oraz umorzenie postępowania w sprawie, wskazując, że w sprawie doszło do manipulowania dowodami dotyczącymi wykazania, iż nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia stosownie do art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

Sygn. akt

Wojewódzki Sąd Administracyjny w P w wyroku z dnia stycznia 2010 r., sygn. akt uznał, iż skarga nie jest zasadna, ponieważ zaskarżona decyzja nie narusza obowiązujących przepisów prawa materialnego i procesowego.

Odnosząc się do zarzutu przedawnienia zobowiązania podatkowego Sąd I instancji stwierdził, iż z ustalonego w toku postępowania stanu faktycznego wynika, że pismem z dnia listopada 2008 r. poinformowano UKS o nieprawidłowościach i przekazano zebrane dowody w celu rozważenia możliwości wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej wydał w dniu grudnia 2008 r. postanowienie o wszczęciu śledztwa w sprawie o przestępstwo skarbowe. W dniu 29 grudnia 2008 r., postanowienie to przesłano właściwej miejscowo Prokuraturze Rejonowej P (wpływ w dniu 2 stycznia 2009 r.). Postępowanie we wskazanej sprawie zostało umorzone w dniu czerwca 2009 r. W ocenie Sądu I instancji, przytoczone okoliczności wskazują, że spełniona została przesłanka z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, uzasadniająca zawieszenie biegu terminu przedawnienia.

W zakresie zarzutu skarżącego o manipulowaniu dowodami w sprawie w celu wykazania zawieszenia biegu terminu Sąd stwierdził, że w postępowaniu w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz.U. Nr 89, poz. 555 ze zm.; dalej „k.p.k."), jeżeli przepisy kodeksu karnego skarbowego nie stanowią inaczej (art. 113 § 1 k.k.s.). Z art. 305 § 4 k.p.k. wynika, iż o wszczęciu, odmowie wszczęcia albo o umorzeniu śledztwa zawiadamia się osobę lub instytucję państwową, samorządową lub społeczną, która złożyła zawiadomienie o przestępstwie, oraz ujawnionego pokrzywdzonego, a o umorzeniu także podejrzanego - z pouczeniem o przysługujących im uprawnieniach. Wobec tego Sąd uznał, iż brak jest podstaw do przyjęcia poglądu, że niedoręczenie podatnikowi postanowienia mogło wywołać jakiekolwiek skutki procesowe w postępowaniu podatkowym.

W skardze kasacyjnej wniesionej od powyższego wyroku postawiono zarzuty naruszenia przepisów prawa materialnego i procesowego. Za bezzasadne uznał skarżący przyjęcie przez Sąd I instancji, że nie doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego za niektóre miesiące 2003 r., w warunkach kiedy

zawieszono postępowanie podatkowe na zasadzie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, a o fakcie tym nie powiadomiono skarżącego.

Z powyżej przedstawionego stanu sprawy wynika, iż co prawda rozpoznawana przez Naczelny Sąd Administracyjny sprawa dotyczy rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od stycznia do grudnia 2003 r., jednak zasadnicze znaczenie ma kwestia oceny prawidłowości zastosowania normy art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, w kontekście zaistnienia skutku w postaci zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych za wskazane okresy rozliczeniowe.

Przedawnienie stanowi jedną z form wygasania zobowiązaniowych stosunków prawnych. Po upływie terminu przedawnienia wierzyciel nie może skutecznie domagać się od dłużnika zachowania wynikającego z treści zobowiązania zawiązanego pomiędzy dłużnikiem a wierzycielem podatkowym. Zasadniczym celem tej instytucji jest zachowanie pewności obrotu prawnego.

W prawie podatkowym wygasanie zobowiązań podatkowych na skutek upływu terminu przedawnienia oznacza, że pomimo niezaspokojenia wierzyciela jakim jest Skarb Państwa stosunek zobowiązaniowy przestaje istnieć z mocy prawa. Upływ terminu przedawnienia organ podatkowy winien uwzględnić z urzędu bez względu na to, czy podatnik powoła się na tę okoliczność.

Przedawnienie unormowane w Ordynacji podatkowej różni się dość istotnie od przedawnienia w prawie cywilnym, gdyż prowadzi ono (inaczej niż w prawie cywilnym) do wygasania zobowiązań. W prawie cywilnym po upływie terminu przedawnienia zobowiązanie istnieje nadal, tyle że jako zobowiązanie naturalne - dłużnik, który wykonał świadczenie, nie może żądać jego zwrotu. Przedawnionego zobowiązania cywilnoprawnego nie można jednak dochodzić skutecznie w postępowaniu sądowym (Mastalski R., [w:] Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. V - rozszerzone i zaktualizowane na 2002 r., Wrocław 2002, str. 92 - 93).

Celem instytucji przedawnienia w prawie podatkowym jest zagwarantowanie podatnikom, że po upływie określonego w ustawie czasu nie będą narażeni na jakiekolwiek działania ze strony organów podatkowych zmierzające do określania i egzekwowania od nich należności podatkowych. Dlatego dla tej instytucji zasadnicze znaczenie ma określenie terminu, po jakim ustawodawca przewiduje

skutek w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego oraz określenie przesłanek powodujących zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia, które mają bezpośredni wpływ na długość okresu, w jakim zobowiązanie podatkowe jest wymagalne i może być przez organy państwa dochodzone.

W pierwotnym brzmieniu art. 70 Ordynacji podatkowej przewidywał:

„ § 1 zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

§ 2. Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu:

1) od dnia wydania decyzji, o których mowa w art. 48 § 1 pkt 1 i 2, do dnia terminu płatności odroczonego podatku, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej,

2) od dnia nabycia prawa do ulgi podatkowej do dnia wygaśnięcia tego uprawnienia.

§ 3. Bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek pierwszej czynności egzekucyjnej, o której podatnik został powiadomiony.

§ 4. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zakończono postępowanie egzekucyjne.

§ 5. Kolejne wszczęcie postępowania egzekucyjnego nie przerywa biegu terminu przedawnienia.

§ 6. Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki".

W stanie prawnym obowiązującym w okresie, którego dotyczy rozpoznawana sprawa brzmienie art. 70 Ordynacji podatkowej zostało nadane 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 ze zm.):

„Art. 70 § 1. Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.

§ 2. Bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu:

1) od dnia wydania decyzji, o których mowa w art. 48 § 1, do dnia terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej,

2) od dnia wejścia w życie rozporządzenia w sprawie przedłużenia terminu płatności podatku, wydanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, do dnia upływu przedłużonego terminu.

§ 3. Bieg terminu przedawnienia przerywa ogłoszenie upadłości. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o ukończeniu postępowania upadłościowego.

§ 4. Bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zakończono postępowanie egzekucyjne.

§ 5. Kolejne wszczęcie postępowania egzekucyjnego nie przerywa biegu terminu przedawnienia.

§ 6. Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem:

1) wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe,

2) wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

§ 7. Termin przedawnienia biegnie dalej od dnia następującego po dniu:

1) prawomocnego zakończenia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe,

2) doręczenia organowi podatkowemu orzeczenia sądu administracyjnego wraz z jego uzasadnieniem.

§ 8. Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu".

W uzasadnieniu do nowelizacji z dnia 12 września 2002 r. wskazano m.in. na fakt, iż „w orzecznictwie NSA kształtuje się koncepcja o bezprzedmiotowości postępowania odwoławczego, po upływie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dotyczy to spraw, w których decyzja w I instancji została wydana przed upływem okresu przedawnienia, a decyzja organu odwoławczego wydawana jest po upływie okresu przedawnienia. Skutkiem przyjęcia takiej koncepcji jest pozbawienie organu odwoławczego możliwości wykonania jego podstawowego zadania tj. merytorycznej weryfikacji decyzji organu I instancji. Problem ten istnieje również wtedy, gdy przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania zostaje

wydana decyzja ostateczna, a NSA uchyla (unieważnia) decyzję po upływie okresu przedawnienia; uwzględnić tu należy długotrwałość postępowania przed NSA. Traci sens kontrola legalności decyzji, skoro pozbawia się organy podatkowe możliwości wydania nowej, prawidłowej decyzji i zakończenia postępowania. Wszczęcie procesu cywilnego przerywa bieg przedawnienia roszczenia (art. 123 K.c.). Postępowanie dotyczące należności celnych powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia (art. 230 § 5 i 6 Kodeksu celnego). Analogicznie do tych niekwestionowanych rozwiązań, proponuje się więc zamiast dotychczasowego przerwania biegu terminu przedawnienia przez wszczęcie postępowania egzekucyjnego (zobowiązania będące przedmiotem egzekucji nigdy nie ulegną przedawnieniu), wprowadzenie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na okres prowadzenia postępowania podatkowego oraz postępowania przed sądem administracyjnym, a także postępowania karnego i karnego-skarbowego (art. 70 § 4 i 5 projektu)".

Z powyższego uzasadnienia wynika, iż w celu lepszego zabezpieczenia interesów fiskalnych państwa rozszerzono katalog przesłanek mających wpływ na przedłużenie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Podkreślić należy, iż w dotychczasowym orzecznictwie zapadłym na tle stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, sądy administracyjne reprezentowały w zasadzie jednolity pogląd, iż warunkiem zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, a zatem nie jest konieczne wszczęcie postępowania karnego skarbowego przeciwko osobie (tak wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1293/09, publ. Lex nr 588173; wyrok WSA w Bydgoszcz z dnia 8 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 373/09, publ. Lex nr 549500; wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 953/09, publ. Lex nr 580627; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 lutego 2010 r., sygn. akt I SA/Gl 492/09, publ. Lex nr 591459; wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 960/10, publ. Lex nr 673333, a także wyroki NSA z dnia 31 sierpnia 2010 r., sygn. akt I GSK 1111/09 i z dnia 29 września 2010 r., sygn. akt I GSK 1116/09 - dostępne w bazie http://orzeczenia.nsa.gov.pl). W ostatnim ze wskazanych wyroków NSA stwierdził, iż „literalne brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej wskazuje, iż zdarzeniem prawnym powodującym zawieszenie biegu przedawnienia jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie

skarbowe związane z niewykonaniem tego zobowiązania. Nie jest natomiast takim zdarzeniem przedstawienie zarzutów określonej osobie (*ad personam*). Dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia istotna jest zatem data wszczęcia postępowania w sprawie związana z niewykonaniem tego zobowiązania i to z dniem wszczęcia tego postępowania następuje skutek określony w w/w przepisie. Ściślej ujmując, to z dniem wydania postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe związane z niewykonaniem tego zobowiązania następuje zawieszenie biegu przedawnienia. Stosownie do art. 303 k.p.k. w związku z art. 113 § 1 k.k.s. datą wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe jest data wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia".

Pogląd odmienny od powyżej prezentowanego można znaleźć jedynie w wyroku z dnia 26 lutego 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1303/09 (publ. Lex Nr 592755), w którym Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał, iż dokonując wykładni art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie można poprzestać na jego wykładni językowej, gdyż mogłoby to prowadzić do uzasadnionych wątpliwości co do zgodności tego przepisu z normami konstytucyjnymi, zwłaszcza z art. 2 Konstytucji RP. Sąd ten zważył, że „w przepisie tym ustawodawca posłużył się bardzo ogólnymi formułami wszczęcia trzech kategorii postępowań: postępowania karnego, postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, postępowania w sprawie o wykroczenie skarbowe, w żaden sposób nie precyzując przesłanek podmiotowych bądź przedmiotowych instytucji zawieszenia przedawnienia z uwagi na takie wszczęcie. W szczególności nie określił kogo lub czego mają dotyczyć wszczęte postępowania, nie określił również czy i z czym mają mieć związek, tudzież ewentualnie jakiego rodzaju związek ma występować, czy np. niezbędny w tej mierze jest związek o charakterze bezpośrednim, albo wystarczające jest wystąpienie choćby związku pośredniego odnoszącego się do jakiegoś zdarzenia itd. Zacytowany przepis z językowego punktu widzenia czytany wprost oznaczałby, że norma prawna w nim wyrażona wywołuje stan zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sposób permanentny, gdyż stan taki trwa cały czas z uwagi na fakt, iż zawsze już w momencie rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia istnieją w świecie zewnętrznym jakieś wszczęte postępowania karne (śledztwa, dochodzenia), postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, czy postępowania w sprawie o wykroczenie

skarbowe, dotyczące różnych spraw (ad rem) oraz różnych osób (ad personam), które jako takie miałoby wywoływać skutek zawieszający. Tak szerokie rozumienie analizowanego przepisu z przyczyn oczywistych nie może zyskać akceptacji, gdyż w istocie oznacza rozumowanie ad absurdum".

Dalej WSA w Warszawie stwierdził, iż odczytanie normy prawnej zawartej w analizowanym przepisie wymaga sięgnięcia do innych reguł wykładni i dopiero, gdyby te zawiodły uzasadnione stałoby się wystąpienie do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, co do jej zgodności z odpowiednim wzorcem konstytucyjnym. Zdaniem tego Sądu odkodowanie normy prawnej zawartej w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej należało najpierw wzbogacić o wykładnię systemową wewnętrzną. Pewnym "dopełnieniem" powyższego przepisu są przepisy art. 70 § 1 i § 7 pkt 1 Ordynacji podatkowej, z których Sąd wywiódł, że: pierwszy z nich przesądza, iż poszczególne dalsze jednostki redakcyjne przywołanego artykułu stanowiące o przedawnieniu odnoszą się do przedawnienia zobowiązania podatkowego (w podatku VAT także innych elementów rozliczeniowych tegoż podatku – patrz uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 czerwca 2009 r., sygn. akt I FPS 9/08) a więc zobowiązania odnoszonego do konkretnego podmiotu, drugi natomiast przesądza o tym, iż postępowania mające skutkować zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego są jednostkowe i mają swój kres.

Ostatecznie WSA w Warszawie uznał, iż nie można akceptować sytuacji, w której wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie karnej albo w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania podatkowego i nie odnosi się do strony podmiotowej tego zobowiązania, tj. konkretnego podatnika, miałoby być postrzegane jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane.

Natomiast tezę o niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej postawił Bogusław Banaszak w artykule „O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych (publ. Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego Nr 1/2011 str. 9-17).

W artykule tym autor odwołał się do poglądów Trybunału Konstytucyjnego wyrażanych na tle art. 2 Konstytucji RP oraz w wynikającej z tego przepisu zasady zaufania obywateli do państwa i prawa. W ocenie autora art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej jest niezgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezeń prawa, gdyż dopuszcza zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bez równoczesnego nałożenia na organ skarbowy obowiązku poinformowaniu obywatela o wszczęciu rozpoczynania o przestępstwo skarbowe. Na skutek przyjęcia takiego rozwiązania obywatel, ufając ogólnej w prawie podatkowym regule określającej termin przedawnienia (5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy), może podejmować decyzje dotyczące zwłaszcza rozporządzenia swoimi środkami finansowymi i majątkowymi, przyjmując, że nie ciążą na nim żadne niezapłacone zobowiązania podatkowe, a po pewnym czasie może okazać się, że jego przekonanie jest błędne. Zostanie więc zaskoczony przez organ państwowy - organ skarbowy i może okazać się, że niewłaściwe były jego decyzje. Podważona zostaje w ten sposób pewność obrotu prawnego, a tym sama zasada zaufania obywateli do państwa i prawa.

Dalej wskazano, iż samo zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania wprowadza pewne obciążenia obywateli (...) bez jednoczesnego wprowadzenia zasad postępowania odpowiednio jasnych, umożliwiających obywatelom dochodzenie swoich spraw poprzez zaskarżanie tego zawieszenia z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo bądź wykroczenie skarbowe. Ważnym elementem zasady zaufania obywateli do prawa i państwa jest dopuszczanie zaskarżania wyroków sądowych i decyzji administracyjnych w toku instancji. Art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej rodzi negatywne dla obywatela następstwa, ale nie przyznaje jakiegokolwiek środka prawnego, który mógłby służyć obywatelowi do obrony jego interesów.

Kolejny argument uzasadniający tezę o niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej autor cytowanego artykułu wywiódł z porównania treści tego przepisu z treścią art. 102 kodeksu karnego i art. 44 § 5 kodeksu karnego skarbowego. Przepis Ordynacji podatkowej stanowi, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub w sprawie o przestępstwo skarbowe bądź wykroczenie skarbowe, czyli w chwili wszczęcia postępowania *in rem*. Przy czym w skutek ten powstaje nawet w sytuacjach, gdy

wszczęcie postępowania o przestępstwo skarbowe okaże się całkowicie nieuzasadnione i zakończy się np. umorzeniem dochodzenia (bądź śledztwa). Natomiast przepisy ustaw karnych stanowią, że zawieszenie biegu przedawnienia przestępstwa powoduje dopiero wszczęcie postępowania karnego „przeciwko osobie" (art. 102 kodeksu karnego) lub „przeciwko sprawcy" (art. 44 § 5 kodeksu karnego skarbowego), co oznacza przejście procesu w fazę *in personam*. Jest to o tyle słuszne, że przejście z fazy *in rem* procesu do fazy *in personam*, oznacza wyższe niż istniejące w chwili wszczęcia postępowania *in rem* prawdopodobieństwo popełnienia czynu. Ponadto w momencie postawienia zarzutów podejrzany ma zagwarantowane prawem środki ochrony swoich praw. Zachowana jest więc równowaga między nałożeniem na podejrzanego negatywnych konsekwencji, a przyznaniem mu środków prawnych do obrony swoich praw.

Podsumowując powyższe rozważania autor artykułu stwierdził, że art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej jest niezgodny z zasadą zaufania obywatela do państwa i prawa oraz zasadą racjonalności działań ustawodawcy, wypływającymi w ustanowionej w art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawnego.

Bogusław Banaszak stwierdził również, iż jego zdaniem art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej jest niezgodny z gwarantowaną w art. 20 Konstytucji RP wolnością gospodarczą.

Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrujący niniejszą sprawę w pełni podziela i akceptuje powyżej prezentowaną argumentację dotyczącą niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej z art. 2 Konstytucji RP.

Dodatkowo należy zauważyć, iż każde nałożenie obowiązków lub ograniczenie praw powinno następować w zgodzie z zasadami poprawnej legislacji, stanowiącej element demokratycznego państwa prawa, statuowanej w art. 2 Konstytucji RP. Zasada ta – jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 lipca 2006 r., sygn. akt SK 43/04, publ. OTK-A 2006/7/89) - była już wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału (m.in. w uchwale z dnia 8 marca 1995 r., sygn. W 13/94, publ. OTK w 1995 r., t. I, poz. 21 oraz w wyrokach: z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. K. 7/99, publ. OTK ZU nr 1/2000, poz. 2, z dnia 21 marca 2001 r., sygn. K. 24/00, publ. OTK ZU nr 3/2001, poz. 51, z dnia 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, publ. OTK ZU nr 7/2001, poz. 217, z dnia 9 kwietnia 2002 r. sygn. K 21/01,

publ. OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17, z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, publ. OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13 oraz z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, publ. OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18). Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie reprezentuje stanowisko, że „z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Warunek jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy mogą oczekiwać stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Z zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego - dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów".

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie spełnia powyższych kryteriów, w konsekwencji czego rodzi niepewność jego adresatów co do treści ich praw oraz stwarza dla organów stosujących ten przepis nazbyt dużą swobodę (a nawet dowolność) jego interpretacji.

Nadto zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego analizowany przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej budzi wątpliwości co do jego zgodności z zasadą równości wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

Trybunał Konstytucyjny w swoich orzeczeniach wielokrotnie wyjaśniał konstytucyjne pojmowanie zasady równości wskazując, iż istotą tej zasady jest równe traktowanie wszystkich podmiotów charakteryzujących się w równym stopniu daną cechą istotną (np. wyroki TK: z dnia 14 listopada 2000 r., sygn. akt K 7/00, publ. OTK ZU nr 7/2000, poz. 259; z dnia 27 marca 2007 r., sygn. akt SK 9/05, publ. OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 31). W uzasadnieniu jednego z orzeczeń Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą

istotną w równym stopniu, mają być traktowane równo, tzn. według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących"(wyrok TK z dnia 28 listopada 1995 r., sygn. akt K 17/95, publ. OTK ZU nr 3/1995, poz. 18). Takie ujęcie zasady równości dopuszcza odmienne traktowanie osób, które tej cechy nie mają. Dopiero „jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości" (wyrok TK z dnia 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98, publ. OTK ZU nr 6/1998, poz. 96).

Treść zasady równości zależy od dziedziny stosunków, jakich dotyczy regulacja prawna wprowadzająca zróżnicowanie. Trybunał Konstytucyjny uznaje, iż większa swoboda ustawodawcy w przyjmowaniu cech wprowadzających zróżnicowanie jest uzasadniona wówczas, gdy słabsza jest ranga czy ochrona wolności, prawa lub innej konstytucyjnej wartości "towarzyszącej" dokonywanemu zróżnicowaniu (zob. wyroki TK z dnia 27 marca 2007 r., sygn. akt SK 9/05, publ. OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 31 oraz z dnia 19 grudnia 2007 r., sygn. akt K 52/05, publ. OTK ZU nr 11/A/2007, poz. 159).

Na tle prawa podatkowego konstytucyjna zasada równości oznacza postulat zachowania równomierności w opodatkowaniu podatkami, przez wprowadzenie powszechnego i proporcjonalnego opodatkowania. Powszechność opodatkowania oznacza opodatkowanie wszystkich podatników na tych samych zasadach, z czego wynika również obowiązek przyjęcia jednolitych zasad przedawnienia, w tym związanych z zaistnieniem przesłanek powodujących zawieszenie lub przerwę biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Przyjęcie w ramach wykładni prawa różnicowania zasad mających wpływ na termin przedawnienia w zależności od tego, z którą z przesłanek powodujących zawieszenie lub przerwę biegu terminu przedawnienia mamy do czynienia jest zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego niedopuszczalne w świetle konstytucyjnej zasady równości.

Przy czym uznaje się, iż zasada równości nie ma charakteru bezwzględnego. Zróżnicowanie sytuacji prawnej obywateli jest wtedy sprzeczne z Konstytucją, jeżeli traktuje się w sposób różny podmioty lub sytuacje podobne, a takie różnice traktowania nie znajdują należytego uzasadnienia konstytucyjnego (zob. wyrok TK z dnia 16 grudnia 1997 r., sygn. akt K 8/97).

W wyroku z dnia 5 maja 2010 r., sygn. akt I PK 201/09 (publ. Lex nr 589948) Sąd Najwyższy stwierdził, iż „od zasady równości Konstytucja RP nie zna żadnych odstępstw i wyjątków. Nie zawsze jednak odmienne potraktowanie stanowi o braku równości i o dyskryminacji. Ocena owego zróżnicowania sytuacji podmiotów zawsze wynika z ustalenia, czy zróżnicowaniu temu można przypisać uzasadniony charakter. Zróżnicowanie jest uzasadnione, jeśli pozostaje w związku bezpośrednim z celem przepisów, waga interesu, dla którego zróżnicowanie jest wprowadzone pozostaje w proporcji do interesów naruszanych, zróżnicowanie nie uwłacza w sposób zasadniczy innym wartościom".

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wystąpił z niniejszym pytaniem zróżnicowanie sytuacji podatników ze względu na przesłankę powodującą zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia nie jest prawnie uzasadnione, gdyż nie wynika z celu instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, nie jest też uzasadnione wagą interesu, dla którego zróżnicowanie takie miałoby być wprowadzone.

Analiza treści całego przepisu art. 70 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. pozwala stwierdzić, iż we wszystkich przypadkach zaistnienia przesłanki powodującej zawieszenie lub przerwę biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego - poza sytuacją określoną w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej – podatnik posiada o tym wiedzę, czy jest wprost informowany o zaistnieniu tej przesłanki. Nie ulega bowiem wątpliwości, iż w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej) lub ogłoszenia upadłości (art. 70 § 3 Ordynacji podatkowej) podatnik ma wiedzę o zaistnieniu tych zdarzeń i tym samym świadomość zaistnienia skutku w postaci zawieszenia lub przerwy biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tak samo jest w przypadku przesłanki z art. 70 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej tj. wydania decyzji o odroczeniu termin płatności podatku lub rozłożeniu zapłaty podatku na raty, gdyż organy podatkowe w każdym przypadku mają obowiązek doręczenia decyzji stronie (art. 211 Ordynacji podatkowej).

Z kolei w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej, gdy zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje z dniem wejścia w życie rozporządzenia w sprawie przedłużenia terminu płatności podatku, wydanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, obowiązek

opublikowania tego aktu prawnego zagwarantowany jest w art. 88 ust. 1 Konstytucji RP.

Z art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej wynika, iż bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. W wyroku z dnia 16 maja 2008 r., sygn. akt II FSK 427/07 (publ. Lex nr 468972) Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż „zawiadomienie podatnika o zastosowaniu środka egzekucyjnego nie musi być dokonane w tym samym terminie co zastosowanie środka egzekucyjnego, może być dokonane w terminie późniejszym, jednakże musi być dokonane przed upływem okresu pięcioletniego, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Obie czynności wymienione w art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej są tak samo "ważne" i muszą być spełnione łącznie aby przerwać bieg terminu przedawnienia".

Powyższe czyni uzasadnioną tezę o zastrzeżeniach co do zgodności art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej z konstytucyjną zasadą równości, skoro w przepisie tym dokonano nieuzasadnionego zróżnicowania pozycji podatnika, poprzez brak informowania go o zaistnieniu zdarzenia powodującego zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W wyniku tego podatnik, wobec którego stosowany jest ten przepis jest w zdecydowanie gorszej sytuacji od podatników, wobec których zastosowanie znajdują pozostałe przesłanki wynikające z art. 70 § 2 pkt 1 i 2, art. 70 § 3, art. 70 § 4 czy art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej.

Jedynie dla porządku należy wskazać, iż kolejną nowelizacją obowiązującą od dnia 1 września 2005 r., a wprowadzoną ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz.1199) dokonano w art. 70 Ordynacji podatkowej kilka zmian, m.in. poprzez nadanie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej brzmienia: „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".

Z art. 21 wskazanej noweli wynika, iż „do przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepis art. 70 § 4 ustawy wymienionej w art. 1 w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą", co oznacza, że art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej w nowym brzmieniu

ma zastosowanie jedynie do zobowiązań podatkowych powstałych po dniu 1 września 2005 r.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, powyższa nowelizacja doprecyzowała w sposób istotny treść art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej wskazując w sposób jednoznaczny, iż popełnienie przestępstwa (wykroczenia) skarbowego musi być związane z niewykonaniem tego zobowiązania podatkowego, do którego odnoszony jest termin przedawnienia. Jednak nadal nieuregulowana pozostała kwestia, która stała się przyczyną wystąpienia z pytaniem do Trybunału Konstytucyjnego, gdyż nie wprowadzono mechanizmu, który pozwalałby podatnikowi dowiedzieć się o toczącym się postępowaniu w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Nie uczyniono tego także przy okazji kolejnych nowelizacji art. 70 Ordynacji podatkowej tj. w ustawie z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1318) oraz w ustawie 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). Wobec tego przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej również w obecnie obowiązującym brzmieniu nie realizuje postulatu, aby wraz z nałożeniem na podatnika negatywnych konsekwencji w postaci przerwy biegu terminu przedawnienia, przyznać mu dla równowagi środki prawne do obrony jego praw.

W rozpoznawanej sprawie podatnik konsekwentnie kwestionował możliwość wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od stycznia do grudnia 2003 r., wskazując na upływ 5 letniego terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Podnosił przy tym, iż nie posiadał wiedzy, o zaistnieniu przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, gdyż nie otrzymał postanowienia z dnia 22 grudnia 2008 r. o wszczęciu postępowania w sprawie o narażenie na uszczuplenie podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2003 r., tj. o czyn z art. 54 § 2 kodeksu karnego skarbowego. O fakcie wydania tego postanowienia skarżący dowiedział się dopiero z decyzji organu odwoławczego z dnia 18 czerwca 2009 r.

W świetle zarzutu skargi kasacyjnej o naruszeniu art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej odpowiedź przez Trybunał Konstytucyjny na pytanie sformułowane w sentencji niniejszego postanowienia, co do zgodności z Konstytucją RP tego

przepisu, który miał w niniejszej sprawie zastosowanie, ma w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego istotne znaczenie dla prawidłowego jej rozstrzygnięcia.

NACZELNY SĄD ADMINISTRACYJNY I NSAF

Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem
Marek Wojciechowicz
Referent