

Czy można jeszcze zapobiec instrumentalnemu stosowaniu art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej?

Streszczenie

W opracowaniu podjęta została problematyka zasad zawieszania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego. Zagadnienie to ma stosunkowo długą historię i wiąże się nie tylko z konstytucyjnymi standardami prawa finansowego, ale także z ustrojowymi granicami kognicji sądów administracyjnych i karnych. Nie sposób przejść do porządku dziennego nad praktyką instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych bez wyraźnych podstaw. Takie działanie mogłoby bowiem niweczyć zasadę, zgodnie z którą regulacja terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych stanowi wyłączną domenę ustawodawcy.

317

Słowa kluczowe: przedawnienie, zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, standardy konstytucyjne, proporcjonalność

Abstract

The study addresses the issue of the principles of suspending the running of the limitation period of a tax liability in connection with the commencement of criminal fiscal proceedings. This issue has a relatively long history and is related not only to the constitutional standards of financial law, but also to the systemic limits of the cognition of administrative and criminal courts. It is impossible to pass over the practice of instrumental initiation of fiscal criminal proceedings without clear grounds. Indeed, such an action could nullify the principle that the regulation of limitation periods for tax liabilities is exclusively the domain of the legislator.

Keywords: limitation period, suspension of the limitation period of tax liability, constitutional standards, proportionality

¹ Aneta Szymczak – doktor, Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji, Katedra Prawa Finansowego, <https://orcid.org/0000-0002-5229-945X>

Artykuł 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa² już na etapie prac legislacyjnych wywoływał wiele kontrowersji i obaw³. Jednak jego „prawdziwy potencjał” ujawnił się nieco później. Pierwotne brzmienie przepisu było przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego (TK)⁴. W pytaniu prawnym sądu, inicjującym postępowanie w sprawie, nie zakwestionowano jednak art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w całości, lecz jedynie „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”. W konsekwencji stwierdzenia niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w powyższym zakresie ustawodawca wprowadził art. 70c o.p., dotyczący obowiązku zawiadomienia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

318 Kolejny raz zgodność z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵ art. 70 § 6 pkt 1 o.p. została zakwestionowana we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich (RPO)⁶. Mimo docierających do niego licznych sygnałów o instrumentalnym wykorzystywaniu tego przepisu przez organy podatkowe do wydłużania terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych zaskarżenie również było zakresowe. Rzecznik w odniesieniu do art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wniósł o stwierdzenie, że przepis ten 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 niezgodny z art. 2 Konstytucji. Biorąc pod uwagę, że poruszamy się na gruncie konstytucyjnych obowiązków podatkowych, konfrontując obowiązek uiszczenia zobowiązań z prawem do przedawnienia, gdzie orzecznictwo TK od lat jest ugruntowane, decyzja RPO co do zakresu zaskarżenia jest całkowicie zrozumiała. Natomiast jasne jest, że – w jego ocenie – w standardach konstytucyjnych mieściłaby się taka regulacja, zgodnie z którą zawieszenie biegu terminu przedawnienia następowałoby nie w fazie

² Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 – dalej: o.p.

³ Zob. L. Etel, *Opinia w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, druk 414 z 8 maja 2002 r.

⁴ Wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., sygn. P 30/11, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 81.

⁵ Dz.U. Nr 78, poz. 483 – dalej: Konstytucja.

⁶ Wniosek dostępny na stronie Trybunału Konstytucyjnego, sprawa o sygn. K 31/14.

postępowania *in rem*, lecz dopiero w kolejnej fazie – przeciwko osobie. Tylko bowiem wtedy podmiot zyskuje legitymację do wniesienia skargi o stwierdzenie przewlekłości postępowania.

Istotne znaczenie dla praktyki stosowania, ale i dla oceny jego konstytucyjności, miała uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) o sygnaturze I FPS 1/18⁷. Na marginesie zaznaczyć tylko należy, że samo stosowanie prawa nie ma wpływu na ocenę zgodności z Konstytucją treści danej normy. Jeżeli jednak „określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce swego stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe naszego kraju”⁸.

Zgodnie z powyższą uchwałą zawiadomienie podatnika dokonane na podstawie art. 70c o.p., informujące, że z określonym co do daty dniem, na skutek przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika za wskazany okres rozliczeniowy, jest wystarczające do stwierdzenia, że nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia tego zobowiązania na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

W warstwie argumentacyjnej sąd ten posiłkował się uzasadnieniem TK w sprawie o sygnaturze P 30/11. Podkreślił, że Trybunał nie zakwestionował zgodności z Konstytucją całego art. 70 § 6 pkt 1 o.p., lecz tylko pewien jego zakres. Wskazał, że „stwierdzając zakresową niekonstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 o.p., Trybunał Konstytucyjny jednocześnie nie zakwestionował konstytucyjności jako takiego zapisu dotyczącego możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na ziszczenie się przesłanki wymienionej w tym przepisie. Artykuł 70 § 6 pkt 1 o.p. został uznany za niekonstytucyjny tylko w zakresie, w jakim podatek nie został poinformowany o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”⁹. Nie jest to jednak argument przesadzający o zgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z Konstytucją ani tym bardziej nie należy z tego wyroku wyciągać wniosku, że TK uznał konstytucyjność tego przepisu. Trzeba pamiętać, że Trybunał związany jest zakresem zaskarżenia

⁷ Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 18 czerwca 2018 r., sygn. I FPS 1/18, CBOSA.

⁸ Wyrok TK z dnia 28 października 2003 r., sygn. P 3/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82.

⁹ Uchwała o sygnaturze I FPS 1/18.

i wydając wyrok w sprawie o sygnaturze P 30/11, odpowiedział sądowi na zadane pytanie.

Jednocześnie NSA w uchwale o sygnaturze I FPS 1/18 stwierdził: „art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie daje podstaw prawnych do weryfikacji zasadności i momentu wszczęcia postępowania dotyczącego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego”. Kognicja sądów administracyjnych nie obejmuje bowiem rozstrzygnięć procesowych podjętych na gruncie postępowań karnych i karno-skarbowych¹⁰.

Do wyjątków należą wyroki, w których sądy administracyjne wbrew powyższej uchwale badały, czy w sprawie nie doszło do instrumentalnego zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p., stwierdzając nadużycie prawa. W wyroku o sygnaturze I FSK 128/20 NSA (choć ze zdaniem odrębnym) stwierdził, że „art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie może być tak odczytywany, że stanowi on podstawę do zawieszenia biegu terminu przedawnienia podatkowego w związku z każdym wszczęciem postępowania karnoskarbowego, jeżeli odwołanie się do wszczęcia postępowania karnoskarbowego, ze względu na okoliczności sprawy podatkowej, nastąpiło z przekroczeniem zasady zaufania do organów podatkowych, o której mowa w art. 121 o.p.”¹¹. W ocenie tego sądu zasady wywodzone z art. 2 Konstytucji dają sądom administracyjnym postawę kontroli, czy nie doszło do instrumentalnego wykorzystywania art. 70 § 6 pkt 1 o.p.¹² Ponadto stan faktyczny w sprawie nie wymagał podejmowania czynności dowodowych, gdyż istotą postępowania było zastosowanie przez skarżącą stawki VAT 5% zamiast stawki VAT 8%. Chodziło zatem o zagadnienie prawne, które związane było ze zmianą interpretacji indywidualnych wydawanych podmiotom z branży fast food. Z uzasadnienia sądu I instancji wynika również, że organ podatkowy poza wszczęciem postępowania karnoskarbowego nie podjął innych czynności w trakcie tego postępowania.

Dane zebrane w raporcie dotyczącym instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych¹³ nie pozostawiają wątpliwości o wykorzystywa-

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2020 r., sygn. I FSK 128/20, CBOSA. Zob. też inne wyroki przywołane w artykule D. Strzelca, *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.

¹² *Ibidem*.

¹³ Zob. A. Ladziński, J. Waśko, T. Burczyński, W. Waśko, K. Kudlek, *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych*

niu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. przez organy skarbowe w celu zapobiegania przedawnieniu się zobowiązań podatkowych. Oznacza to, że postępowania karne skarbowe wszczynane są w innym celu niż przewidziany w ustawie¹⁴. Ponadto z analizy praktyki organów podatkowych wynika, że uznają one, iż każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego, w związku z okolicznościami wskazanymi w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., „powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego niezależnie od tego, czy wszczęte postępowanie karne skarbowe i gromadzone w jego toku dowody, mają znaczenie dla ustaleń faktycznych w postępowaniu podatkowym”¹⁵. Większość postępowań karnych skarbowych została wszczęta w trakcie prowadzonych postępowań kontrolnych, w ostatnim roku przed końcem upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w związku z którym toczyło się postępowanie kontrolne¹⁶. Natomiast, jak podkreślono w raporcie, „w zasadzie nie istnieje praktyka wszczynania postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych, które nie dotyczą zobowiązań podatkowych zagrożonych przedawnieniem z końcem danego roku”¹⁷.

Praktyka stosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. przez organy podatkowe dowodzi, że sytuacje instrumentalnego wykorzystywania tego przepisu są bardzo częste. Na to nakłada się dominujący w orzecznictwie sądów administracyjnych pogląd o braku możliwości kontroli w postępowaniu przed sądami administracyjnymi przebiegu postępowania karno-skarbowego, w tym również przyczyn jego wszczęcia. Okoliczności te sprawiają, że wszystkie przypadki nadużywania prawa z wykorzystaniem art. 70 § 6 pkt 1 o.p. pozostają poza kontrolą sądową. To z kolei pokazuje, że podatnicy pozbawieni są jakichkolwiek środków ochrony przed nadużyciami organów podatkowych. Wiele lat obowiązywania tego przepisu w systemie prawa podatkowego oraz orzecznictwo (w tym orzecznictwo TK, jak również nierozstrzygnięte przez TK sprawy) chyba nie pozostawiają wątpliwości co do tego, że ustawodawca nie zrezygnuje z tej instytucji.

W takiej sytuacji ochroną dla podatników i ograniczeniem skutków nadużywania tego przepisu przez organy podatkowe jest wprowadzenie

– analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej, Toruń 2019.

¹⁴ *Ibidem*, s. 10.

¹⁵ *Ibidem*, s. 25.

¹⁶ *Ibidem*, s. 38–39.

¹⁷ *Ibidem*, s. 61.

do art. 70 § 6 pkt 1 o.p. normy, zgodnie z którą w wypadku umorzenia postępowania karnoskarbowego lub uprawomocnienia się wyroku uniewinniającego terminem przedawnienia staje się odpowiednio termin określony w art. 70 § 1 i § 1a o.p. Przy braku systemowej kontroli w postępowaniu przed sądami administracyjnymi instrumentalnego wykorzystywania zawieszania postępowania podatkowego, a więc braku realizacji w tym zakresie prawa do sądu (art. 45 Konstytucji), instytucja niweczająca skutki nadużywania prawa, działająca *ex lege*, jest jedynym skutecznym rozwiązaniem stwarzającym ochronę wymienionym wyżej grupom podatników.

W związku z powyższym do omówienia pozostaje jeszcze jedna istotna kwestia – czy wprowadzenie takiej regulacji może być oceniane tylko jako postulat *de lege ferenda*, czy też istnieją argumenty uzasadniające konieczność jej wprowadzenia do Ordynacji podatkowej. Inaczej mówiąc, czy brak takiego unormowania w obecnie obowiązującym stanie prawnym, którego kształt jest już bardzo wyraźny i ugruntowany, przesądza o niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p., a wprowadzenie takiej regulacji jest niezbędne w celu przywrócenia zgodności tego przepisu z Konstytucją.

322

W tym celu należy odwołać się do pojęcia tzw. pominięcia ustawodawczego. Trybunał Konstytucyjny przyjmuje, że badanie zgodności aktów normatywnych z Konstytucją obejmuje również kontrolę, czy w zakwestionowanych przepisach nie brakuje elementów normatywnych, których zamieszczenie jest konieczne z punktu widzenia ich zgodności z Konstytucją¹⁸. Kognicja Trybunału obejmuje zatem kontrolę tzw. pominięć ustawodawczych, które zawsze przywoływane są w opozycji do zaniechań ustawodawczych. W orzecznictwie TK przez pominięcie rozumie się sytuację, w której „prawodawca w wydanym przez siebie akcie normatywnym przewidział jakąś czynność konwencjonalną, lecz pominął reguły jej dokonywania – wszystkie lub tylko niektóre – w następstwie czego czynności konwencjonalnej »ważnie« dokonać się nie da. Jest to typowa sytuacja określana mianem luki tetycznej (konstrukcyjnej): prawodawca w akcie normatywnym daje wyraz woli wykreowania określonej czynności konwencjonalnej, ale czyni to konstrukcyjnie wadliwie”¹⁹. W cytowanym wyżej wyroku o sygnaturze K 21/11 Trybunał Konstytucyjny podsumował swoje dotychczasowe orzecznictwo w zakresie pominięć.

¹⁸ Zob. wyrok TK z dnia 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138.

¹⁹ Wyrok TK z dnia 6 listopada 2012 r., sygn. K 21/11, OTK ZU nr 10/A/2012, poz. 119.

Na podstawie przeanalizowanych wyroków stwierdził, że z pominięciem ustawodawczym mamy do czynienia, gdy: „prawodawca w akcie normatywnym kształtuje jakąś sytuację prawną, na którą zazwyczaj składają się powiązane ze sobą funkcjonalnie kompetencje, obowiązki, uprawnienia jakiegoś podmiotu, przy czym: 1) nie stanowi norm, które są niezbędne, by wyznaczone obowiązki dało się zrealizować, lub norm, które umożliwiałyby czynienie użytku z przyznanych kompetencji lub uprawnień bądź też 2) nie przewiduje odpowiednich gwarancji zabezpieczających egzekwowanie albo kontrolę wykonywania rozważanych obowiązków, kompetencji czy uprawnień. W tego rodzaju przypadkach Trybunał Konstytucyjny stwierdza brak normy lub norm, które umożliwiałyby funkcjonowanie mechanizmu przyjętego przez prawodawcę”²⁰. Najczęściej wypadki pominięcia dotyczą takiej luki normatywnej, która uniemożliwia właściwą realizację konstytucyjnych wolności i praw w danej grupie podmiotów, lub zbyt wąskiego określenia kategorii podmiotów, którym przyznano określone prawa²¹.

Wskazane wyżej rozumienie pominięcia stanowi samodzielną przesłankę stwierdzenia niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Stwierdzony brak normatywny przesądza o istotnej wadzie kwestionowanego przepisu, która nie daje się pogodzić z konstytucyjnymi wzorcami kontroli. Przepis obarczony tego rodzaju wadą nie będzie bowiem realizował konstytucyjnych celów przypisanych mu z uwagi na przedmiot regulacji. W orzecznictwie TK jako pominięcie traktowane są dwie grupy sytuacji. Pierwsza z nich dotyczy braku możliwości korzystania przez podmioty objęte zakresem danej regulacji z gwarancji konstytucyjnych (w tym przede wszystkim z ochrony praw stanowionych wprost w Konstytucji lub wywodzonych pośrednio z zasad i wartości konstytucyjnych). Druga natomiast to kwestie, które można nazwać zbyt wąskim zakresem podmiotowym normy z punktu widzenia zasady równości. Chodzi tu o sytuację podmiotów, które nie zostały uwzględnione jako uprawnione do korzystania z określonych praw, mimo że mają one cechy kwalifikujące je do korzystania z tych samych praw co podmioty należące do grupy określonej w zakwestionowanym przepisie. W związku z pominięciem Trybunał wielokrotnie stwierdzał, że „o ile parlamentowi przysługuje bardzo szerokie pole decyzji, jakie materie unormować w drodze ustawowej, to skoro decyzja taka zostaje już

²⁰ *Ibidem*.

²¹ *Ibidem*. Zob. też wyroki TK powołane w orzeczeniu o sygnaturze K 21/11.

podjęta, regulacja danej materii musi zostać dokonana przy poszanowaniu wymogów konstytucyjnych”²².

Konsekwencją wyroku stwierdzającego niezgodność przepisu ze względu na pominięcie nie jest oczywiście derogacja tego przepisu z systemu prawa, lecz obowiązek ustawodawcy wprowadzenia normy, która wypełni lukę normatywną, przesądzającą o stwierdzonej wadliwości przepisu. W takim wypadku zakres zaskarżenia wskazany w środku inicjującym postępowanie przed TK nie odnosi się do treści zawartej w kwestionowanym przepisie czy normie, lecz do treści normatywnej, której w nim brak. Zaskarżenie w takim wypadku ma charakter zakresowy.

Od pominięcia ustawodawczego odróżnia się tzw. zaniechanie ustawodawcze, które nie podlega kontroli Trybunału. „Zaniechanie prawodawcze występuje niespornie wtedy, gdy na podmiocie wyposażonym w kompetencje prawodawcze spoczywa obowiązek uregulowania jakiejś dziedziny spraw aktem normatywnym, a prawodawca obowiązku tego nie spełnia: nie stanowi norm regulujących jakąś dziedzinę spraw. Ze względu na to, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sąd konstytucyjny nie jest upoważniony do badania zaniechań prawodawczych, to z punktu widzenia jego kognicji obojętne jest, czy obowiązek wydania aktu wyznacza norma konstytucyjna (tak zazwyczaj w przypadku ustaw), czy jest on wyznaczony przez akt niższej rangi (tak zazwyczaj w przypadku aktów wykonawczych)”²³. W wypadku stwierdzenia, że zaskarżenie dotyczy w istocie zaniechania ustawodawczego, postępowanie podlega umorzeniu.

W świetle powyższych ustaleń nie ma wątpliwości, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w obecnie obowiązującym stanie prawnym jest regulacją niepełną. Brak w nim unormowań, których konsekwencją będzie uchYLENIE skutków zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego wobec podatników, względem których postępowanie następnie umorzono lub sąd wydał wyrok uniewinniający albo umorzył postępowanie.

W argumentacji uzasadniającej tę tezę nie można oczywiście zapomnieć o kwestiach podstawowych, dotyczących braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia czy też ekspektatywy takiego prawa, na co zwracał uwagę TK w każdym swoim orzeczeniu,

²² Wyrok TK z 24 września 2001 r., sygn. SK 22/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 216.

²³ Wyrok TK o sygnaturze K 21/11.

którego przedmiotem była właśnie ta problematyka²⁴. Wprowadzenie lub niewprowadzenie przedawnienia do systemu prawa podatkowego mieści się w szerokim marginesie swobody regulacyjnej ustawodawcy, choć nie oznacza to, że jest ona absolutna²⁵. To samo odnosi się do wyboru konstrukcji przedawnienia i określenia terminu, po którym skuteczna egzekucja zobowiązania będzie niemożliwa²⁶.

Zasady, którymi powinien kierować się ustawodawca, regulując przedawnienie w prawie podatkowym, wywodzone są przede wszystkim z art. 2 Konstytucji, ale również muszą uwzględniać treść art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej. Z jednej strony wiążą się one z ochroną budżetu państwa (jego strony dochodowej), który jest samoistną wartością konstytucyjną. Z drugiej natomiast przyznają pewną ochronę podatnikom. Ochrona dochodów budżetowych wymaga, by wszyscy podatnicy, zgodnie z zasadą powszechności i sprawiedliwości podatkowej (art. 84 Konstytucji), uiszczali swoje zobowiązania podatkowe, nie zaś uchylali się od ich płacenia w oczekiwaniu na przedawnienie²⁷. Ochrona budżetu państwa oznacza również konieczność wyposażenia organów podatkowych w środki niezbędne do kontroli i egzekwowania zobowiązań podatkowych²⁸, a także, że będą to środki, które zapewnią efektywną egzekucję należności budżetowych przez organy skarbowe.

Mimo braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia w wyroku o sygnaturze P 41/10 Trybunał podkreślił, że swoboda ustawodawcy w sferze normowania przedawnienia w prawie podatkowym ograniczona jest z jednej strony zakazem arbitralnego traktowania jednostek, wywodzonym z zasady demokratycznego państwa prawnego, z drugiej natomiast potrzebą ochrony wolności i praw obywateli. Trybunał wskazał, że ustanowienie przedawnienia jest jednym z przejawów zasady bezpieczeństwa prawnego z art. 2 Konstytucji. Wpływa ona na stabilizację sytuacji prawnej jednostki, przekładając się w efekcie na stabilizację sytuacji stosunków społecznych²⁹. W związku z tym określenie długości terminu przedawnienia wynika z funkcji, jakie pełni ono w prawie podatkowym, ale jest ona także istotna z punktu widzenia

²⁴ Zob. wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65.

²⁵ *Ibidem*.

²⁶ Zob. wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43.

²⁷ *Ibidem*.

²⁸ Zob. wyrok TK z dnia 11 kwietnia 2000 r., sygn. K 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86.

²⁹ *Ibidem*.

przewidywalności sytuacji prawnej podatników. Terminy te nie mogą być zbyt krótkie ani zbyt długie. Zbyt krótkie będą przeszkodą w realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej – będą utrudniać skuteczną egzekucję zobowiązań podatkowych. Zbyt długie generują zaś problemy związane z upływem czasu, które wpływają na trudności dowodowe i rzetelne prowadzenie postępowania, stając się ostatecznie pułapką dla podatników.

Brak w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. normy uchylającej skutki zawieszenia biegu terminu przedawnienia w przypadku umorzenia lub uniewinnienia jest pułapką dla podatników, naruszającą zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Pozbawia poczucia bezpieczeństwa prawnego podatników, którzy nie mają pełnej znajomości przesłanek działania organów podatkowych ani środków prawnych pozwalających na kontrolę tych działań. Pozbawieni są również możliwości uchylenia skutków prawnych podjętych czynności. Tym samym przepis ten czyni z prawa przedawnienia pozór prawa, skoro do skutecznego zawieszenia terminu przedawnienia wystarczy wszczęcie postępowania karnego skarbowego w związku z okolicznościami wskazanymi w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., nawet jeżeli organ nie podjął żadnych czynności, a postępowanie zostało umorzone lub zapadł wyrok uniewinniający. Zawieszenie w takim wypadku oznacza przedłużenie terminu przedawnienia na czas nieokreślony, nieprzewidywalny dla podatnika, potrzebny organom do wydania decyzji wymiarowej. Wobec dużej swobody kształtowania instytucji systemu podatkowego ustawodawca nie może dodatkowo wprowadzać unormowań, które będą stanowić instrumenty nadużywania nie tylko pozycji organów względem obywateli, ale również prawa. Faktyczna wydolność organów administracji podatkowej czy słabość instytucjonalna państwa nie mogą stanowić uzasadnienia naruszania podstawowych zasad porządku prawnego. Przedawnienie względem organów nie pełni swojej funkcji dyscyplinującej (stymulującej), a konsekwencje opieszałości organów podatkowych przerzucane są na podatników.

Pogwałcenie art. 31 ust. 3 w zw. z art. 64 ust 1 Konstytucji (czyli zakazu nadmiernej ingerencji w prawo własności) jest konsekwencją naruszenia art. 2 Konstytucji, a jednocześnie skutkiem skali opresyjności systemu podatkowego w tym zakresie. Choć podatki leżą w sferze obowiązków konstytucyjnych i nie ma wątpliwości, że z uwagi na zasadę powszechności opodatkowania zobowiązania podatkowe należy płacić, to w sytuacji prawnej wykreowanej funkcjonowaniem w systemie prawa podatkowego art. 70 § 6 pkt 1 o.p. podstawowa dla całego

systemu prawa zasada, jaką jest brak możliwości odnoszenia korzyści z nadużycia prawa, nie może być realizowana w prawie podatkowym, jeżeli nie zostanie wprowadzona do art. 70 § 6 pkt 1 o.p. norma uchylająca skutki instrumentalnego stosowania tego przepisu przez organy podatkowe.

Zasada proporcjonalności wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji wymaga, by wszelkie ograniczenia wolności i praw podmiotowych były przede wszystkim konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Na gruncie tego przepisu w orzecznictwie TK mowa jest o tzw. teście proporcjonalności³⁰, na podstawie którego Trybunał bada, czy spełnione są wymagania uzasadniające pewien stopień ograniczenia wolności lub praw.

W wypadku zawieszania postępowania żadna z przesłanek wymienionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji nie uzasadnia ingerencji w prawo własności w sposób określony w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., jeżeli dochodzi do umorzenia postępowania karnego skarbowego lub wydania wyroku uniewinniającego. Szczególnie jaskrawe jest to w wypadkach, w których po wszczęciu postępowania karnego skarbowego niepodjęmowane są żadne czynności w ramach tego postępowania. Funkcjonowanie w obrocie prawnym od 2003 r. art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wskazuje dobitnie, że jego instrumentalne wykorzystywanie przez organy podatkowe nie leży już tylko w sferze możliwości, lecz jest częstą praktyką.

327

Bibliografia

- Ladziński A., Waško J., Burczyński T., Waško W., Kudlek K., *Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych – analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej. Raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej*, Toruń 2019.
- Strzelec D., *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.

³⁰ Zob. np. wyrok TK z dnia 23 listopada 2009 r., sygn. P 61/08, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 150.