

81/7/A/2012

WYROK

z dnia 17 lipca 2012 r.

Sygn. akt P 30/11*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Tuleja – przewodniczący
Marek Kotlinowski – sprawozdawca
Andrzej Rzepliński
Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz
Marek Zubik,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem sądu przedstawiającego pytanie prawne oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 17 lipca 2012 r., pytania prawnego Naczelnego Sądu Administracyjnego:

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,

o r z e k a:

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.

Ponadto p o s t a n a w i a:

* Sentencja została ogłoszona dnia 24 lipca 2012 r. w Dz. U. z 2012 r. poz. 848.

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) **umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.**

UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 5 kwietnia 2011 r. (sygn. akt I FSK 525/10) Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, czy art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; dalej: o.p.), 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.

Pytanie prawne zostało przedstawione w związku z rozpatrywaniem przez NSA skargi kasacyjnej, której przedmiotem jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 7 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Po 750/09, oddalający skargę na decyzję dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 18 czerwca 2009 r.

Powyższa sprawa dotyczy następującego stanu faktycznego.

W 2008 r. w firmie podatnika została przeprowadzona kontrola skarbowa. Pismem z 28 listopada 2008 r. inspektor kontroli skarbowej poinformował Urząd Kontroli Skarbowej (dalej: UKS) w Poznaniu o ustalonych nieprawidłowościach oraz przekazał zebrany materiał dowodowy celem rozważenia wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Decyzją z 16 grudnia 2008 r. (nr UKS 3091/W4P1/42/13/08/34/018) dyrektor UKS w Poznaniu określił podatnikowi zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące od stycznia do grudnia 2003 r. Postanowieniem z 22 grudnia 2008 r. (nr UKS 3091/W1M/50/111/08) inspektor kontroli skarbowej wszczął postępowanie przygotowawcze w zakresie narażenia na uszczuplenie m.in. podatku od towarów i usług (dalej: podatek VAT) za okres od stycznia do grudnia 2003 r., tj. czyn z art. 54 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.; dalej: k.k.s.) popełniony w warunkach określonych w art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. Powyższe postanowienie 29 grudnia 2008 r. przesłano do Prokuratury Rejonowej Poznań – Grunwald (data wpływu: 2 stycznia 2009 r.). Decyzja dyrektora UKS w Poznaniu z 16 grudnia 2008 r. została doręczona pełnomocnikowi podatnika 5 stycznia 2009 r. Postanowienie inspektora kontroli skarbowej z 22 grudnia 2008 r. nigdy nie zostało doręczone podatnikowi (w aktach sprawy brak dowodu doręczenia; okoliczność przyznana przez organy podatkowe).

Od decyzji dyrektora UKS w Poznaniu z 16 grudnia 2008 r. podatnik wniósł odwołanie, w którym podniósł m.in. zarzut przedawnienia. Twierdził, że decyzja powinna zostać uchylona, bo została mu doręczona 5 stycznia 2009 r., a termin przedawnienia upłynął 31 grudnia 2008 r.

Postanowieniem z 5 czerwca 2009 r. (sygn. akt 2Ds 96/09/2) Prokurator Prokuratury Rejonowej Poznań – Grunwald w Poznaniu na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555; dalej: k.p.k.) umorzył śledztwo w sprawie narażenia na uszczuplenie podatku VAT, tj. o

czyn z art. 56 § 2 k.k.s. z braku dowodów dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia. W uzasadnieniu postanowienia wskazano na brak dowodów świadczących o tym, że podatnik, składając deklaracje podatkowe w 2003 r., działał z zamiarem wprowadzenia organów podatkowych w błąd. Nie zostało bowiem wykazane, że w chwili składania deklaracji podatkowych nie miał faktur stanowiących podstawę obliczenia podatku naliczonego, zaś pewnym jest, iż w 2007 r. złożył informację o zgubieniu tych dokumentów.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu decyzją z 18 czerwca 2009 r. (nr PPF/4407-UKS-2/09/MZ) uchylił częściowo decyzję organu pierwszej instancji z 16 grudnia 2008 r. i na nowo określił zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku VAT za poszczególne miesiące 2003 r. Odnosząc się do podniesionego przez podatnika zarzutu przedawnienia organ wskazał, że postanowieniem z 22 grudnia 2008 r. w UKS w Poznaniu wszczęto postępowanie przygotowawcze w zakresie narażenia na uszczuplenie m.in. podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2003 r., tj. czyn z art. 54 § 2 k.k.s. popełniony w warunkach określonych w art. 37 § 1 pkt 3 k.k.s. Z dniem wydania tego postanowienia bieg terminu przedawnienia uległ zawieszeniu.

W skardze do WSA na decyzję dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 18 czerwca 2009 r., w przedmiocie podatku VAT za poszczególne miesiące 2003 r., oraz później w skardze kasacyjnej do NSA podatnik podniósł, że dopiero z uzasadnienia skarżonej decyzji dowiedział się o wydaniu postanowienia z 22 grudnia 2008 r., a postanowienie to nigdy nie zostało mu doręczone.

WSA w Poznaniu wyrokiem z 7 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Po 750/09, oddalił skargę podatnika. W uzasadnieniu wyroku WSA stwierdził, że zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego jest bezzasadny, gdyż bieg przedawnienia został zawieszony na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. (s. 20 uzasadnienia wyroku znajdującego się w aktach sprawy I FSK 525/10 na karcie 24). WSA wskazał, że istniała linia orzecznicza dotycząca braku możliwości wydania decyzji na niekorzyść podatników po upływie pięcioletniego okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jednocześnie dopuszczająca taką możliwość w przypadku wydania decyzji na korzyść podatników, czego wyrazem jest uchwała 7 sędziów NSA z 16 października 2003 r. (sygn. akt FPS 8/03). Uchwała ta, podobnie jak inne uchwały składu 7 sędziów NSA podjęte przed 1 stycznia 2004 r., utraciła jednak moc wiążącą w związku z art. 100 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1271, ze zm.). Tego typu uchwały – zdaniem pytającego sądu – powinny być brane pod uwagę, jako znaczący dorobek dotychczasowego orzecznictwa i instrument ujednociania wykładni oraz stosowania prawa. W uzasadnieniu wyroku WSA stwierdził: „Sąd nie podziela zaniechanego już kierunku orzeczniczego, że także decyzja organu II instancji powinna być wydana przed upływem okresu przedawnienia” (s. 23 wyroku, karta 26 akt sprawy). WSA, odwołując się do treści art. 305 § 4 k.p.k. w związku z art. 113 § 1 k.k.s. wskazał, że postanowienie o wszczęciu postępowania przygotowawczego nie jest doręczane osobie podejrzewanej o popełnienie przestępstwa skarbowego. Z tego względu nie można przyjąć, że niedoręczenie podatnikowi postanowienia z 22 grudnia 2008 r. pociągało jakiegokolwiek skutki procesowe w postępowaniu podatkowym.

W skardze kasacyjnej do NSA pełnomocnik podatnika wniósł o zwrócenie się do składu 7 sędziów NSA celem dokonania oceny, czy w niniejszej sprawie zachodzi przedawnienie zobowiązania podatkowego i czy dokonana ocena prawna WSA w Poznaniu jest zgodna ze znaczącym dorobkiem dotychczasowego orzecznictwa, a także, czy brak tej uchwały nie ogranicza praw wynikających z art. 2, art. 7, art. 32 ust. 1, art. 77 oraz art. 78 Konstytucji (s. 6 skargi kasacyjnej, na karcie 5 akt sądowych w sprawie o

sygn. I FSK 525/10). Postanowieniem z 22 marca 2011 r. (sygn. I FSK 525/10) NSA nie uwzględnił tego wniosku, uzasadniając rozstrzygnięcie brakiem istnienia zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości (karta 40 akt sądowych).

W uzasadnieniu pytania prawnego NSA wskazał, że „co prawda rozpoznawana (...) 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 [biegu] terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych za wskazane okresy rozliczeniowe” (s. 4 pytania prawnego). NSA przypomniał, że przedawnienie stanowi jedną z form wygasania zobowiązaniowych skutków prawnych, zaś jego celem 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 powinien uwzględnić z urzędu. Celem instytucji przedawnienia w prawie podatkowym jest zagwarantowanie podatnikom, że po upływie określonego w ustawie czasu nie będą narażeni na jakiegokolwiek działania ze strony organów podatkowych zmierzające do określania i egzekwowania od nich należności podatkowych. Zaskarżony art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. W orzecznictwie sądowym przyjmuje się jednolicie, że 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. Odmienny pogląd można znaleźć jedynie w wyroku WSA w Warszawie z 26 lutego 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1303/09 (Lex nr 592755), w którym stwierdzono, że wszczęcie i prowadzenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasada się na istnieniu bezpośredniego związku z niewykonaniem konkretnego zobowiązania, nie powinno być postrzegane jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane. Natomiast tezę o niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. postawił B. Banaszak w artykule *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszenia przedawnienia zobowiązań podatkowych* („Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” nr 1/2011, s. 9-17). Autor ten stwierdził, że powyższy przepis narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, gdyż dopuszcza zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bez równoczesnego nałożenia na organ skarbowy obowiązku poinformowania obywatela o wszczęciu postępowania o przestępstwo skarbowe. Obywatel, działając w zaufaniu do reguły określającej termin przedawnienia, może rozporządzać swoimi środkami finansowymi i majątkowymi, przyjmując, że nie ciąży na nim żadne niezapłacone zobowiązanie podatkowe, a po pewnym czasie może się okazać, że jego przekonanie jest błędne. Autor artykułu zauważył, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. rodzi negatywne skutki dla obywatela, ale jednocześnie nie przyznaje mu jakiegokolwiek środka prawnego, który mógłby służyć mu do obrony jego interesów. Jego zdaniem, zawieszenie biegu terminu przedawnienia powinno być powiązane z momentem wszczęcia postępowania *in personam*. Odnosząc się do tej argumentacji, NSA stwierdził, że w pełni ją podziela i akceptuje.

NSA stwierdził ponadto, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest niezgodny z zasadami poprawnej legislacji, 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.

Przepis ten, zdaniem NSA, budzi również wątpliwości co do jego zgodności z zasadą równości wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Na tle prawa podatkowego zasada ta oznacza „postulat zachowania równomierności w opodatkowaniu podatkami, przez wprowadzenie powszechnego i proporcjonalnego opodatkowania” (s. 13 pytania prawnego). Analiza treści całego art. 70 o.p. pozwala stwierdzić, że we wszystkich przypadkach zaistnienia przesłanki powodującej zawieszenie lub przerwę biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – poza sytuacją określoną w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. – podatnik jest informowany o zaistnieniu tej przesłanki lub posiada wiedzę o jej istnieniu nabytą w innym sposób. Różnicowanie 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 niedopuszczalne w świetle zasady równości.

2. W piśmie z 7 listopada 2011 r. Marszałek Sejmu wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387; dalej: ustawa zmieniająca z 2002 r.), w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zwieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z 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 zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wywodzoną z art. 2 oraz z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Ponadto Marszałek Sejmu wniósł o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

Marszałek Sejmu przypomniał, że zaskarżony przepis był wielokrotnie nowelizowany. Przedmiotem oceny Trybunału w tej sprawie – zdaniem Marszałka Sejmu – może być jednak historyczne brzmienie tego przepisu, nadane ustawą zmieniającą z 2002 r., gdyż to właśnie ta regulacja o charakterze materialnoprawnym była podstawą rozstrzygnięcia przez sąd administracyjny w pierwszej instancji, a w konsekwencji jest podstawą orzekania przez NSA. Niezależnie od tego kwestionowana norma prawna nie utraciła mocy obowiązującej w wyniku kolejnych nowelizacji art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Ustalenia dokonane w wyniku kontroli można zatem odnieść również do tego przepisu w jego obecnym brzmieniu.

Zdaniem Marszałka Sejmu, niedopuszczalne jest rozstrzygnięcie przez Trybunał w zakresie kontroli kwestionowanej regulacji z zasadami poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji), gdyż pytanie prawne w tym zakresie nie zawiera wymaganego uzasadnienia. NSA przywołał jedynie ustalenia TK co do rozumienia i znaczenia zasady poprawnej legislacji, wskazując ogólnie, że zaskarżona regulacja tę zasadę narusza. Uzasadnienia takiego nie można – zdaniem Marszałka Sejmu – uznać za spełniające wymagania z art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK, stąd postępowanie w tym zakresie powinno zostać umorzone.

Uzasadniając brak niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i prawa (art. 2 Konstytucji), Marszałek Sejmu wskazał, że celem przedawnienia zobowiązania podatkowego nie jest nagradzanie pasywności dłużnika podatkowego. Przedawnienie skutkujące wygaśnięciem zobowiązania podatkowego jest wyrazem zgody państwa, którego organy nie są w stanie wyegzekwować realizacji obowiązku przez dłużnika podatkowego, na sanację takiego stanu faktycznego, po upływie wskazanego w ustawie okresu. Zarówno TK, jak i SN w swoim orzecznictwie przyjmują, że nie istnieje „prawo do przedawnienia”. Przedawnienie nie może być więc traktowane

jako uprawnienie przysługujące jednostce, podlegające szczególnej ochronie konstytucyjnej, w tym także w obszarze stosunków prawnopodatkowych. Marszałek Sejmu zauważa, że NSA w pytaniu prawnym eksponuje wpływ dobrodziejstwa przedawnienia na sytuację prawną podatnika, natomiast pomija aspekt skutków, jakie przedawnienie zobowiązania podatkowego rodzi dla budżetu państwa czy jednostki samorządu terytorialnego. Przedawnienie uregulowane w art. 70 o.p. odnosi się do już istniejących zobowiązań podatkowych. Dotyczy więc sytuacji, w której albo podatnikowi została doręczona decyzja o wysokości zobowiązania podatkowego albo podatnik jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia podatku i jego odprowadzenia z uwagi na spełnienie przesłanki warunkującej powstanie zobowiązania *ex lege*. Nie można więc przyjąć, że podatnik jest zaskakiwany aktywnością organów podatkowych, której wcześniej nie mógł przewidzieć.

Zdaniem Marszałka Sejmu k.p.k. i k.k.s. zawierają pewne gwarancje proceduralne, które łagodzą lub wręcz eliminują eksponowaną przez pytający sąd niepewność podatnika co do tego, czy bieg przedawnienia jego zobowiązania podatkowego został zawieszony.

Marszałek Sejmu podkreślił, że organy państwa, w tym organy podatkowe, związane są zasadą legalizmu (art. 7 Konstytucji) i stąd nie można zakładać, że będą one stosować art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sytuacji, gdy nie istnieją ku temu żadne podstawy faktyczne lub prawne. Dodatkowym argumentem przemawiającym za konstytucyjnością zaskarżonej regulacji prawnej jest to, że pożądanym przez pytający sąd stan prawny, w którym dłużnik podatkowy byłby informowany o wszczęciu postępowania przygotowawczego jeszcze przed przedstawieniem mu zarzutów, pozostawałby w sprzeczności z zasadą tajności postępowania przygotowawczego. Dłużnik podatkowy mógłby wówczas podjąć działania utrudniające lub wręcz uniemożliwiające zebranie niezbędnego materiału dowodowego.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady równości, Marszałek Sejmu wskazał, że dłużników podatkowych, wobec których spełniła się przesłanka przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie można traktować jako grupy podmiotów tożsamej z dłużnikami, wobec których doszło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Tych dwóch grup dłużników podatkowych – zdaniem Marszałka Sejmu – nie można więc porównywać w świetle zasady równości, gdyż są to różne grupy podmiotów, których sytuacja prawna może być regulowana odmiennie. Nie można również traktować jako porównywalnych dłużników, co do których zachodzą różne przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Nie charakteryzują się one cechą wspólną (relewantną), a tym samym ich sytuacja nie może być analizowana pod kątem zasady równości. Z tego względu, zdaniem Marszałka Sejmu, należy uznać, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w zakresie wskazanym w *petitum* pytania prawnego, jest zgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

3. W piśmie z 30 listopada 2011 r. Prokurator Generalny wniósł o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą z 2002 r., w zakresie, w jakim przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w razie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik niebędący podejrzanym w tym postępowaniu nie został powiadomiony, jest zgodny z zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wyrażoną w art. 2 Konstytucji oraz z art. 32 ust. 1 Konstytucji. W pozostałym zakresie Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, pytający sąd w żaden sposób nie uzasadnił zarzutu naruszenia przez kwestionowaną regulację zasady przyzwoitej legislacji

wywodzonej z art. 2 Konstytucji. Nie powołał również żadnych dowodów na poparcie tego zarzutu, ograniczając się jedynie do wskazania rozumienia tej zasady w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Pytanie prawne w tym zakresie nie spełnia więc wymogów określonych w art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK, co rodzi konieczność umorzenia postępowania co do zasady poprawnej legislacji jako wzorca kontroli.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, z uzasadnienia pytania prawnego zdaje się wynikać, że NSA na plan pierwszy wysuwa argumenty dotyczące znaczenia przedawnienia zobowiązania podatkowego dla sytuacji prawnej podatnika. Nie odnosi się natomiast do istoty i charakteru prawnego zobowiązań podatkowych, w szczególności w kontekście skutków ich przedawnienia dla budżetu państwa oraz szeroko rozumianego interesu publicznego. Tymczasem kwestionowaną regulację prawną należy rozpatrywać w kontekście art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, oraz art. 217 Konstytucji, ustanawiającego władztwo finansowe państwa. Niewywiązywanie się z zobowiązań podatkowych stanowi zarówno naruszenie interesu finansowego Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, jak i szeroko pojętego interesu publicznego. W świetle zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej nie można zaakceptować sytuacji, w której niektórzy podatnicy uchylają się od wypełnienia ciężącego na nich obowiązku, korzystając jednakże ze świadczeń publicznych finansowanych z podatków płaconych przez pozostałych podatników.

Prokurator Generalny zauważa, że Konstytucja nie zawiera przepisu, który przyznawałby komukolwiek prawo do przedawnienia. Na gruncie prawa podatkowego instytucja przedawnienia również jest traktowana jako element polityki fiskalnej państwa, a nie konstytucyjnie chronione prawo obywatela. W zakresie konstytucyjnych praw i wolności nie mieści się więc podmiotowe prawo do korzystania z instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych. Konstytucyjną zasadą jest bowiem płacenie podatków, nie zaś unikanie zapłaty w oczekiwaniu na przedawnienie. Obywatel nie ma prawa oczekiwać korzyści, które mogłyby dla niego wynikać z niewywiązywania się z konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków. Prawo nie chroni bowiem tych, którzy poszukują poprawy własnej sytuacji w drodze bezprawnych działań. Podatnik nie może więc zakładać, że zobowiązanie podatkowe w stosunku do niego ulegnie przedawnieniu. Dlatego w momencie powstania zobowiązania podatkowego nie można wykluczać możliwości wydłużenia terminu przedawnienia tego zobowiązania. Co więcej, w zakresie swobody regulacyjnej ustawodawcy mieści się decyzja, czy instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych zostanie w ogóle wprowadzona do systemu prawa podatkowego. Podsumowując, Prokurator Generalny stwierdził, że zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i prawa oraz związana z nią zasada pewności i stabilności prawa podatkowego nie mogą być interpretowane w taki sposób, aby ich stosowanie służyło unikaniu wykonania zobowiązań podatkowych.

Zarzut naruszenia zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa mógłby być – zdaniem Prokuratora Generalnego – uzasadniony, gdyby organy podatkowe mogły dowolnie stosować instytucję zawieszenia postępowania na skutek wszczęcia postępowania karnego lub postępowania karnego skarbowego. Tymczasem decyzja organów wszczynających te postępowania nie jest dowolna, lecz ściśle regulowana prawem. Zgodnie z art. 303 k.p.k., postanowienie o wszczęciu postępowania przygotowawczego wydaje się tylko wtedy, gdy istnieje uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa. Sprawca uzyskuje informację o tym postępowaniu, a tym samym o ewentualnym zaistnieniu przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, bezzwłocznie po wszczęciu tegoż postępowania. Dobro postępowania przygotowawczego wymaga zachowania pewnych działań organów

prowadzących to postępowanie w tajemnicy aż do momentu, gdy sprawcy zostanie przedstawiony zarzut popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. Ewentualne wprowadzenie obowiązku powiadomienia podatnika na tym etapie o wszczęciu postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe byłoby sprzeczne z przepisami k.p.k. i k.k.s. dotyczącymi postępowania przygotowawczego i stanowiłoby ingerencję w bieg tegoż postępowania, mogącą doprowadzić do utrudnienia osiągnięcia jego celów.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia przez kwestionowaną regulację prawną art. 32 ust. 1 Konstytucji, Prokurator Generalny podniósł, że ze względu na różne skutki prawnopodatkowe zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie można traktować podatników, w stosunku do których instytucje te znalazły zastosowanie, jako podmiotów tożsamy. Ich sytuacja faktyczna i prawna jest bowiem odmienna. Uzasadnia to przyjęte w o.p. różnice dotyczące powiadomienia podmiotów o zdarzeniach prawnych, które wywołują konsekwencje prawnopodatkowe w postaci zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Jeśli zaś chodzi o zróżnicowanie sytuacji podatników, wobec których nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, w kontekście posiadania przez nich informacji o zaistnieniu zdarzenia powodującego zawieszenie biegu terminu przedawnienia, to – zdaniem Prokuratora Generalnego – odpowiada ono obiektywnie istniejącym między nimi różnicom wynikającym z odmienności tychże zdarzeń. Podmioty te znajdują się zatem w innej sytuacji faktycznej, gdyż odmienne są przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

Podsumowując, Prokurator Generalny stwierdził, że kwestionowany przepis różnicuje sytuację prawną podmiotów znajdujących się w odmiennych sytuacjach faktycznych. Tym samym uzasadniony jest pogląd, iż przepis ten jest zgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

4. W piśmie z 18 grudnia 2011 r., w odpowiedzi na pismo Trybunału z 22 listopada 2011 r., opinię w niniejszej sprawie przedstawił Minister Finansów.

Zdaniem Ministra Finansów, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie narusza zasady zaufania obywateli do państwa i prawa wynikającej z art. 2 Konstytucji. Nawiązując do wyroku TK z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, przypomniał, że płacenie podatków jest konstytucyjnym obowiązkiem każdego, zaś przedawnienia zobowiązań podatkowych nie można traktować jako konstytucyjnie chronionego prawa podatnika. Ustawodawca powinien ustanowić adekwatne mechanizmy prawne, pozwalające na efektywną egzekucję niezapłaconych danin. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. niesłusznie – zdaniem Ministra Finansów – odczytywany jako naruszający zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, w praktyce przeciwdziała przeczuciu przez podatników uchylających się od dobrowolnego spełnienia zobowiązania odpowiedzialności za zaległości podatkowe na osoby płacące regularnie podatki. Brak regulacji umożliwiającej wydłużenie okresu przedawnienia zobowiązań podatkowych, już w warunkach wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, stanowiłby zachętę dla podatników, którzy nie wykonują zobowiązań podatkowych, do kalkulowania ryzyka uchylania się od obowiązku przy uwzględnianiu stałego okresu przedawnienia zobowiązania.

Zdaniem Ministra Finansów, wolą ustawodawcy było to, by zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego było skorelowane z wszczęciem postępowania w sprawie, a nie dopiero postępowania przeciwko osobie. Kolejne nowelizacje kwestionowanego przepisu dowodzą, że tej woli ustawodawca do dzisiaj nie zmienił.

Minister Finansów zauważył, że zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 o.p. następstwem przedawnienia zobowiązania podatkowego jest zawsze jego wygaśnięcie (zobowiązanie przestaje istnieć). Wbrew pogładowi wyrażonemu przez NSA, nie można upatrywać podobieństwa czy analogii w instytucjach przedawnienia kary i zobowiązania podatkowego. Kara jest bowiem sankcją za niepodporządkowanie się normom prawnym, czego nie można powiedzieć o zobowiązaniu podatkowym. Wolą ustawodawcy było upodobnienie przedawnienia w prawie podatkowym do analogicznych instytucji w prawie celnym lub cywilnym, ale nie w prawie karnym.

Zdaniem Ministra Finansów, pytający sąd w żaden sposób nie uzasadnił zarzutu niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z zasadą wolności gospodarczej (art. 20 Konstytucji) oraz zasadą poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji), stąd postępowanie w tym zakresie powinno zostać umorzone.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady równości, Minister Finansów stwierdził, że porównywane przez NSA w pytaniu prawnym podmioty nie charakteryzują się cechą istotną, uzasadniającą podobne ich traktowanie. Zarzut naruszenia przez art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zasady równości jest niezasadny, gdyż przepis ten w jednakowy sposób traktuje wszystkich podatników niewykonujących zobowiązania podatkowego, wobec których wszczęto postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Tylko ci podatnicy, z punktu widzenia wpływu zdarzenia na przedawnienie zobowiązania podatkowego, powinni być traktowani w jednakowy sposób, co też w świetle zaskarżonej regulacji prawnej ma miejsce.

5. W piśmie z 20 stycznia 2012 r. Minister Finansów, działając z upoważnienia Prezesa Rady Ministrów, w odpowiedzi na pismo Trybunału z 22 listopada 2011 r., przedstawił opinię co do skutków wiążących się z nakładami finansowymi, jakie może wywołać orzeczenie TK w niniejszej sprawie.

Zdaniem Ministra Finansów, orzeczenie TK stwierdzające niekonstytucyjność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. może wywołać skutki wiążące się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej. Utrata mocy obowiązującej tego przepisu od daty jego wejścia w życie może skutkować zwrotem przez organy podatkowe kwot zapłaconych przez podatników po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które w świetle art. 72 § 1 pkt 1 o.p. należy uznać za nadpłatę, niezależnie od tego, czy zapłata miała charakter dobrowolny, czy też należność została ściągnięta w drodze egzekucji. Z informacji uzyskanych z izb skarbowych wynika, że szacunkowa kwota zobowiązań podatkowych, które nie uległy przedawnieniu wyłącznie z powodu wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w latach 2009-2010, wynosiła ponad 324 mln zł. W wypadku spraw prowadzonych przez organy kontroli skarbowej kwota ta była znacznie wyższa i wynosiła ok. 741 mln zł.

Orzeczenie TK może również rodzić konieczność zwrotu podatnikom oprocentowania nadpłaty, której wysokość jest równa wysokości odsetek za zwłokę pobieranych od zaległości podatkowych. Stawka odsetek za zwłokę jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego i 2%, z tym, że stawka ta nie może być niższa niż 8% (art. 56 § 1 o.p.). W wypadku zaległości podatkowej istniejącej w okresach, w których obowiązywały różne stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, odsetki są naliczane odrębnie za każdy z tych okresów, a następnie podlegają sumowaniu.

Obowiązek zwrotu oprocentowanych nadpłat podatkowych nie wyłącza możliwości dochodzenia przez podatników na drodze cywilnoprawnej dodatkowej kwoty tytułem wyrównania poniesionych przez nich strat lub utraconych korzyści. Przez odesłanie

zawarte w art. 260 o.p. do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy kodeksu cywilnego, w tym również art. 361 § 2 k.c.

Zdaniem Ministra Finansów, trudno jest globalnie oszacować konkretny rozmiar skutków finansowych związanych ze zwrotem nadpłat, wypłatą oprocentowania nadpłat oraz przyznanymi przez sąd powszechny odszkodowaniami, niemniej jednak zważywszy na szacunkową kwotę zobowiązań podatkowych, które nie uległy przedawnieniu wyłącznie z powodu wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (ponad 1 mld zł tylko za lata 2009-2010), niewątpliwie skutki te mogłyby być znaczące.

Wobec spodziewanych znacznych nakładów finansowych, jakie może wywołać orzeczenie TK o niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zasadnym z punktu widzenia interesów budżetu państwa rozwiązaniem jest – zdaniem Ministra Finansów – zminimalizowanie oddziaływania tego orzeczenia na ukształtowane już stosunki prawne. W tym zakresie TK mógłby przyjąć formułę rozstrzygnięcia podobną do tych zastosowanych w sprawach o sygn. P 4/99 (wyrok z 31 stycznia 2001 r., OTK ZU nr 1/2001, poz. 5) oraz P 24/06 (wyrok z 26 listopada 2007 r., OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126).

6. W odpowiedzi na pismo przewodniczącego składu orzekającego z 4 kwietnia 2012 r., dotyczące doprecyzowania przedziału czasowego, w jakim zaskarżony przepis może stanowić podstawę prawną orzeczenia w sprawie, której dotyczy pytanie prawne, NSA wyjaśnił, że okres, w którym art. 70 § 6 pkt 1 o.p. może stanowić podstawę rozstrzygnięcia, obejmuje cały 2003 r., gdyż sprawa dotyczy określenia zobowiązania podatkowego w podatku VAT za okres od stycznia do grudnia 2003 r. Jeśli zaś chodzi o dwie późniejsze nowelizacje zakwestionowanego przepisu, to nie wywarły one wpływu na zakres zadanego pytania prawnego. Dokonane zmiany nie wprowadziły bowiem mechanizmu, który pozwalałby podatnikowi dowiedzieć się o toczącym się postępowaniu w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, które to postępowanie może w istotny sposób wpływać na przedłużenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zatem, w ocenie NSA, przepis ten w obecnym brzmieniu nadal nie realizuje postulatu, aby wraz z nałożeniem na podatnika negatywnych konsekwencji, w postaci przerwy biegu terminu przedawnienia, przyznać mu równoległe środki prawne do obrony jego praw.

II

W rozprawie 17 lipca 2012 r. wzięli udział przedstawiciele pytającego sądu, Sejmu i Prokuratora Generalnego. Uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska zajęte w pismach procesowych.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Problem konstytucyjny.

Wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Podatnik nie jest informowany o wszczęciu tego postępowania w jego pierwszej fazie (postępowania „w sprawie”), stąd nie ma świadomości tego, że zaistniał skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: pytający sąd albo NSA), taka regulacja prawna narusza zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa i zasady poprawnej legislacji, a ponadto jest niezgodna z zasadą równości wobec prawa.

2. Przedmiot i wzorce kontroli.

2.1. Przedmiotem kontroli w rozpatrywanej sprawie został uczyniony art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749; dalej: o.p.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r., w zakresie, w jakim wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik nie jest informowany, do momentu uznania go za podejrzanego. NSA nie kwestionuje zatem konstytucyjności zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego co do zasady, lecz jedynie fakt, że skutek ten następuje w momencie, w którym podatnik nie ma wiedzy o jego zaistnieniu.

Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. był kilkakrotnie nowelizowany i obecne jego brzmienie różni się od tego kwestionowanego przez pytający sąd. W związku z powyższym przed przystąpieniem do merytorycznej oceny jego konstytucyjności Trybunał musi rozstrzygnąć dwie kwestie. Po pierwsze, należy ustalić dopuszczalność kontroli merytorycznej tego przepisu w kontekście art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), zgodnie z którym utrata mocy obowiązującej przez akt normatywny w zakwestionowanym zakresie jest przesłanką umorzenia postępowania przed TK. Należy przy tym wyjaśnić, że nowelizacja przepisu oznacza utratę jego mocy obowiązującej w poprzednim brzmieniu i nadanie mu mocy obowiązującej w nowym brzmieniu. Po drugie, niniejsze postępowanie zostało zainicjowane pytaniem prawnym, stąd konieczne jest ustalenie, czy kwestionowany przepis może być podstawą prawną rozstrzygnięcia sprawy sądowej i czy orzeczenie Trybunału faktycznie będzie miało wpływ na treść tego rozstrzygnięcia.

2.2. Kwestionowany art. 70 § 6 pkt 1 o.p. został dodany do o.p. 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.; dalej: ustawa zmieniająca z 2002 r.). Miał on wówczas następującą treść: „Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”. Art. 70 § 1 pkt 6 o.p. w tym brzmieniu wszedł w życie 1 stycznia 2003 r. i znalazł zastosowanie – jak wskazuje pytający sąd – w sprawie, na kanwie której sformułowano pytanie prawne. Wcześniej w o.p. występowały tylko dwie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia, tj. wydanie przez organ podatkowy decyzji o odroczeniu terminu płatności podatku lub decyzji o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę oraz nabycie prawa do ulgi podatkowej.

Wprowadzone 1 stycznia 2003 r. zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe rodziło ten skutek, że termin przedawnienia biegł dalej dopiero od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia danego postępowania. W uzasadnieniu projektu ustawy zmieniającej z 2002 r. (druk sejmowy nr 414/IV kadencja) proponowana zmiana była motywowana w następujący sposób: „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”. Wprowadzenie do systemu prawnego kwestionowanej regulacji motywowane było zatem, z jednej strony, potrzebą ujednoczenia zasad zawieszenia biegu terminu przedawnienia w różnych procedurach, a z drugiej strony – potrzebą wprowadzenia instrumentu zapobiegającego przedawnieniu zobowiązania w stosunku do podatnika, który popełnił przestępstwo lub przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe. Na potrzeby procesu legislacyjnego została wówczas sporządzona opinia z 8 maja 2002 r. do projektu ustawy autorstwa L. Etela, który stwierdził: „proponuje się wprowadzenie bardzo niekorzystnego dla podatników rozwiązania, zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania [...] karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo karne skarbowe lub wykroczenie skarbowe [...]. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania, może skutkować tym, że wszelkie skutki opieszałości w prowadzeniu postępowania podatkowego zostaną przerzucone na podatnika” (s. 9-10 opinii). Autor opinii zwrócił tym samym uwagę na niekorzystne skutki proponowanej regulacji prawnej z punktu widzenia interesu indywidualnego podatnika. Mimo to ustawa zmieniająca z 2002 r. wprowadziła do o.p. regulację przewidującą zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Dwa lata później art. 70 § 6 pkt 1 o.p. został znowelizowany. Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199; dalej: ustawa zmieniająca z 2005 r.), która weszła w życie 1 września 2005 r., nadała mu następującą treść: „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 uzasadnienia senackiego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (druk sejmowy nr 3019/IV kadencja) oraz rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 3417/IV kadencja) wynika, że nowelizacja ta miała charakter precyzujący. W uzasadnieniach obu projektów ustawy stwierdzono: „Zmiana w art. 70 § 6 pkt 1 – uściśla moment zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinno powodować nie każde postępowanie karne skarbowe, ale tylko to postępowanie, które wiąże się z niewykonaniem zobowiązania, którego to dotyczy zagadnienie przedawnienia”.

Należy jednak zauważyć, że zmiana wprowadzona ustawą zmieniającą z 2005 r. nie tyle miała charakter precyzujący, co w istotnym stopniu zawężający zakres zastosowania tej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Po pierwsze, przesądzono, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje nie z chwilą wszczęcia jakiegokolwiek postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, lecz z chwilą wszczęcia takiego postępowania, którego przedmiotem jest podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego wiążących się z niewykonaniem tego zobowiązania. Po drugie, wyeliminowano możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego. Za wprowadzeniem tej

ostatniej zmiany opowiedział się w opinii z 16 grudnia 2004 r. o projekcie rządowym M. Kalinowski, stwierdzając: „Pewne wątpliwości budzi uznanie za przesłankę zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego wszczęcie postępowania karnego. Fakt toczenia się tego rodzaju postępowania nie ma wpływu na bieg postępowania podatkowego, w szczególności nie jest to okoliczność wstrzymująca bieg postępowania podatkowego”. Usunięcie z o.p. możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego zostało pozytywnie ocenione przez przedstawicieli doktryny prawa. Zwrócili oni uwagę, że trudno byłoby wskazać przestępstwo pozostające w tak bliskim związku funkcjonalnym z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, że fakt popełnienia tego przestępstwa uzasadniałby zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – zob. B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” nr 1/2011, s. 17.

Obecne brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., obowiązujące od 9 listopada 2010 r., zostało nadane 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; dalej: ustawa zmieniająca z 2010 r.). Zgodnie z nim „Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”. Z uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (druk sejmowy nr 3106/VI kadencja) wynika, że nowela ta była odpowiedzią na wątpliwości organów podatkowych i sądów co do tego, czy wszczęcie postępowania karnoskarbowego w okresie od dnia terminu zapłaty podatku do dnia 31 grudnia danego roku kalendarzowego, zawiesza bieg terminu przedawnienia. Nowela – jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy – „instytucję zawieszenia biegu terminu przedawnienia uzupełnia o instytucję, którą można określić jako «sposzczywanie biegu terminu przedawnienia» (stanowiąc, iż bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się)”. Jednocześnie w uzasadnieniu projektu ustawy wskazano: „Z uwagi na fakt, że przepisy dotyczące przedawnienia są zaliczane do przepisów materialnych, a ustawa modyfikuje zasady dotyczące zawieszenia biegu terminu przedawnienia, to projektowane przepisy będą miały zastosowanie tylko do zobowiązań powstałych po dniu wejścia w życie projektowanej ustawy. W związku z tym ustawa nie wprowadza przepisów przejściowych w tym zakresie”.

Podsumowując powyższe ustalenia, należy stwierdzić, że kwestionowany art. 70 § 6 pkt 1 o.p. po jego wprowadzeniu do systemu prawnego był dwukrotnie nowelizowany. Potrzeba jego zmiany wynikała z faktu zbyt szerokiego ujęcia uregulowanej w nim przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Istotne zawężenie zakresu zastosowania tej przesłanki, dokonane ustawą zmieniającą z 2005 r., motywowane było koniecznością ochrony interesu indywidualnego podatnika. Uznano, że skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinno powodować nie każde postępowanie, ale tylko takie, które ściśle wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego zagrożonego przedawnieniem.

2.3. Przed przystąpieniem do merytorycznej oceny kwestionowanej regulacji, należy stwierdzić, czy pytanie prawne spełnia przesłanki sformułowane w art. 193 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem, każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją,

ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na to pytanie zależy rozstrzygnięcie toczącej się przed nim sprawy. Pytanie prawne uruchamia konkretną kontrolę konstytucyjności zaskarżonej regulacji, stąd też pytający sąd ma obowiązek wskazania w jego treści, w jakim zakresie odpowiedź na pytanie może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą pytanie zostało postawione (art. 32 ust. 3 ustawy o TK). Jeśli pytanie prawne dotyczy przepisu, od którego nie zależy rozstrzygnięcie sprawy, to wydanie wyroku przez Trybunał jest niedopuszczalne, co rodzi konieczność umorzenia postępowania (art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK).

Pytający sąd jako przedmiot kontroli w rozpatrywanej sprawie wskazał art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 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. Takie ujęcie przedmiotu kontroli prowadzi do wniosku, że pytający sąd nie kwestionuje brzmienia art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w pewnym przedziale czasowym (tj. od wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2003 r. do dnia poprzedzającego wejście w życie ustawy zmieniającej z 2005 r.), lecz normę prawną wprowadzoną do tego przepisu 1 stycznia 2003 r. i obowiązującą do chwili obecnej. Wniosek ten znajduje potwierdzenie w piśmie NSA z 20 kwietnia 2012 r.

W związku z tym Trybunał musiał ustalić, czy tak sformułowany zakres zaskarżenia odpowiada omówionej wyżej przesłance funkcjonalnej. Do stwierdzenia istnienia wymaganej przez art. 193 Konstytucji zależności powołany jest wprawdzie w pierwszym rzędzie pytający sąd, nie wyklucza to jednak możliwości dokonania przez Trybunał kontroli prawidłowości stanowiska zajętego przez ten sąd. W rozpatrywanej sprawie istotne znaczenie ma ustalenie stanu prawnego, w oparciu o który pytający sąd będzie rozpoznawał zawisłą przed nim sprawę. Z analizy akt sprawy, treści pytania prawnego oraz pisma NSA z 20 kwietnia 2012 r. wynika, że sprawa zawisła przed tym sądem będzie rozstrzygana w oparciu o art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy zmieniającej z 2002 r. (zob. s. 5 i 15 uzasadnienia pytania prawnego, a także s. 13-14 decyzji dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 18 czerwca 2009 r., PPF/4407-UKS-2/09/MZ), obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. Świadczy o tym także treść art. 21 ustawy zmieniającej z 2005 r., zgodnie z którym do przedawnienia zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia tej ustawy w życie stosuje się art. 70 § 4 o.p. w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą z 2005 r. Przepis ten wyczerpująco uregulował kwestię obowiązywania znowelizowanych przepisów w zakresie przedawnienia zobowiązań podatkowych, przesądzając, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w nowym brzmieniu będzie miał zastosowanie jedynie do zobowiązań podatkowych powstałych po wejściu w życie ustawy zmieniającej z 2005 r., tj. od 1 września 2005 r. Znaczy to, że do zobowiązań powstałych przed tą datą – tak jak w sprawie, której dotyczy pytanie prawne – art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stosuje się w brzmieniu dotychczasowym.

NSA w *petitum* pytania prawnego kwestionuje normę prawną wprowadzoną do art. 70 § 1 pkt 6 o.p. 1 stycznia 2003 r. i obowiązującą do chwili obecnej. Tak szeroki zakres zaskarżenia nie spełnia przesłanki funkcjonalnej. Podstawę prawną orzeczenia w rozpatrywanej przez NSA sprawie będzie bowiem stanowił art. 70 § 1 pkt 6 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. i tylko w tym przedziale czasowym przepis ten może podlegać kontroli Trybunału.

Jednocześnie należy wyjaśnić, że pomimo utraty mocy obowiązującej przepisu będącego przedmiotem pytania prawnego (art. 70 § 1 pkt 6 o.p. w zakwestionowanym brzmieniu został uchylony ustawą zmieniającą z 2005 r.) nie zachodzi podstawa umorzenia

postępowania z powodu utraty mocy obowiązującej przepisu przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał, zawarta w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK, gdyż to właśnie ta regulacja była podstawą rozstrzygnięcia przez sąd administracyjny w pierwszej instancji, a w konsekwencji jest podstawą orzekania przez NSA. Ponadto, niezależnie od tego, NSA wskazał, że kwestionowana norma prawna nie utraciła mocy obowiązującej w wyniku kolejnych nowelizacji art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

2.4. Jako wzorce kontroli w niniejszej sprawie pytający sąd wskazał art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji. W uzasadnieniu pytania prawnego uszczegółowiono ponadto, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest kwestionowany z punktu widzenia dwóch zasad wynikających z art. 2 Konstytucji, tj. zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasad poprawnej legislacji.

Niezgodność art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa pytający sąd upatruje w tym, że podatnik nie jest informowany przez organy skarbowe o zaistnieniu przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w postaci wszczęcia postępowania karnoskarbowego. W konsekwencji podatnik rozporządza swoimi środkami finansowymi i majątkowymi, przyjmując, że nie ciąży na nim żadne niezapłacone zobowiązanie podatkowe z okresu objętego terminem przedawnienia, a po pewnym czasie może się okazać, że jego przekonanie w tym zakresie jest błędne. Podatnik – zdaniem NSA – zostaje w ten sposób zaskoczony przez organ skarbowy, co podważa pewność obrotu prawnego, a tym samym narusza zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Niezgodność kwestionowanej regulacji z tą ostatnią zasadą wynika również z tego, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. rodzi negatywne dla obywatela następstwa, nie przyznając mu jakiegokolwiek środka prawnego do obrony jego interesów.

Uzasadniając zarzut naruszenia zasad poprawnej legislacji, pytający sąd jedynie podsumował dotychczasowe orzecznictwo Trybunału w tym zakresie, dochodząc do wniosku, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. „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”. Należy więc uznać, że pytanie prawne – wbrew nakazowi wynikającemu z art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK – nie zawiera uzasadnienia zarzutu niezgodności art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z zasadami poprawnej legislacji, jak również nie wskazuje dowodów na jego poparcie. Postępowanie w tym zakresie zostało więc umorzone z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

3. Przedawnienie zobowiązania podatkowego.

3.1. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowi część regulacji prawnej określającej zasady przedawniania się zobowiązań podatkowych. Problematyka instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego została szczegółowo przedstawiona w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10 (OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43), w którym oceniana była zgodność art. 70 § 4 o.p. dotyczącego przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został powiadomiony, z art. 2 Konstytucji. W związku z tym Trybunał ograniczył swoje wywody do kilku ogólnych uwag na potrzeby rozpatrywanej aktualnie sprawy.

Zgodnie z art. 70 § 1 o.p. zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza, że po upływie określonego czasu

zobowiązanie podatkowe, chociaż niezapłacone, wygasa – zgodnie z art. 59 § 1 pkt 9 o.p. – z mocy prawa łącznie z odsetkami za zwłokę, bez potrzeby wydawana odrębnych decyzji. Organ podatkowy po upływie terminu przedawnienia nie może skutecznie żądać zapłaty należności, zaś dobrowolna zapłata podatku po tym terminie skutkuje powstaniem u podatnika nadpłaty podlegającej zwrotowi. Mechanizm przedawnienia uregulowany w art. 70 o.p. odnosi się do zobowiązań podatkowych, a zatem do sytuacji, w której wysokość i termin płatności podatku są podatnikowi znane. Powinność świadczenia jest zatem skonkretyzowana i zaktualizowana. Przedawnienie uregulowane w art. 70 o.p. dotyczy zarówno zobowiązań powstałych z mocy prawa, jak też ustalonych w drodze konstytucyjnej decyzji wymiarowej, o której mowa w art. 21 § 1 pkt 2 o.p. 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.

3.2. Konstytucja nie zawiera wprost uregulowań odnoszących się do problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych. Nie formułuje również ogólnej zasady przedawnienia, która wymagałaby rozwinięcia i skonkretyzowania w poszczególnych gałęziach prawa. W trzech przepisach konstytucyjnych zostały jedynie ustanowione wyjątki wyłączające lub ograniczające stosowanie instytucji przedawnienia w prawie karnym. Art. 43 Konstytucji wyklucza możliwość przedawnienia zbrodni wojennych i zbrodni przeciwko ludzkości, zaś art. 44 Konstytucji wprowadza zawieszenie biegu przedawnienia w stosunku do przestępstw, nie ściganych z przyczyn politycznych, popełnionych przez funkcjonariuszy publicznych lub na ich zlecenie, do czasu ustania tych przyczyn. Natomiast zgodnie z art. 105 ust. 3 Konstytucji ulega zawieszeniu bieg terminu przedawnienia w postępowaniu karnym, jeśli postępowanie to zostało wszczęte wobec danej osoby przed dniem wyboru jej na posła i uległo na żądanie Sejmu zawieszeniu do czasu wygaśnięcia mandatu.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że choć powołane przepisy dotyczą przedawnienia, to jednak nie można z ich treści wyprowadzać konstytucyjnego prawa do przedawnienia, czy choćby ekspektatywy takiego prawa. Przedawnienie nie jest podmiotowym prawem konstytucyjnym i nawet, gdyby ustawodawca nie przewidział tej instytucji, nie można byłoby twierdzić, że jakieś konstytucyjne prawa lub wolności zostały w ten sposób naruszone (por. wyroki z: 25 maja 2004 r., sygn. SK 44/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 46; sygn. P 26/10, 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10; postanowienie z 7 września 2009 r., sygn. Ts 389/08, OTK ZU nr 5/B/2009, poz. 431). Podobne stanowisko w tej kwestii zajmuje Sąd Najwyższy, który w postanowieniu z 2 lipca 2002 r., sygn. akt II KK 143/02 (Lex nr 55526) stwierdził, że przedawnienie karalności nie jest objęte zakresem przedmiotowym art. 42 ust. 1 Konstytucji, zaś treść art. 43 i art. 44 Konstytucji nie pozwala przyjąć, że istnieje konstytucyjne prawo do przedawnienia czy chociażby ekspektatywa tego prawa.

3.3. Wobec braku konstytucyjnej regulacji problematyki przedawnienia zobowiązań podatkowych, należy uznać, że wprowadzenie do systemu prawnego tej instytucji, jak również nadanie jej konkretnego kształtu, w tym określenie terminu przedawnienia, pozostaje w sferze uznania ustawodawcy (por. wyrok z 23 maja 2005 r., sygn. SK 44/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 52; postanowienie o sygn. Ts 389/08). Swoboda ustawodawcy w tym zakresie nie ma jednak charakteru nieograniczonego. Jak wskazał Trybunał w wyroku o sygn. P 41/10, „ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego, o której mowa w art. 2 Konstytucji, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego. (...) Z art. 2 Konstytucji wynika tym

samym obowiązkiem ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu – wraz z upływem czasu – stanu niepewności”.

Ograniczona swoboda ustawodawcy dotyczy zwłaszcza przepisów, które mają dla podatnika charakter gwarancyjny. Tego rodzaju przepisami są przepisy dotyczące biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia. Zbyt krótkie terminy przedawnienia pozostawałyby w sprzeczności z zasadami powszechności i sprawiedliwości podatkowej. Z kolei terminy zbyt długie czyniłyby przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną. Okoliczności, które ustawodawca powinien wziąć pod uwagę, ustalając termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, Trybunał po raz pierwszy wymienił w wyroku o sygn. P 26/10. Wskazał tam, że należałoby uwzględnić realną możliwość egzekwowania przez organy podatkowe niezapłaconych należności, okresy zawieszenia, gdy przedawnienie nie biegnie, a ponadto inne okoliczności, związane choćby z prowadzeniem różnego rodzaju kontroli podatkowych, które nie powodują zawieszenia bądź przerwania biegu przedawnienia. Ustawodawca powinien wziąć pod uwagę również okoliczności faktyczne, towarzyszące egzekwowaniu należności podatkowych, jak chociażby zachowania podatników uchylających się od opodatkowania czy też ukrywających majątek przed egzekucją. Nie bez znaczenia dla określenia długości terminu przedawnienia pozostaje wreszcie faktyczna wydolność organów administracji podatkowej, chociaż słabość instytucjonalna państwa nie może stanowić samoistnej przesłanki usprawiedliwiającej nadmierne wydłużanie terminu przedawnienia.

Instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych. Pierwszą z nich jest konieczność zachowania równowagi budżetowej. Przedawnienie zobowiązań podatkowych działa bowiem dyscyplinująco na wierzyciela publicznego, zmuszając go do egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych. Drugą wartością konstytucyjną, która uzasadnia wprowadzenie instytucji przedawnienia do prawa podatkowego, jest stabilizacja stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych. Nie ma zatem wątpliwości, że przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych.

3.4. Mając powyższe na uwadze, Trybunał stwierdził, że choć nie ma konstytucyjnego prawa do przedawnienia zobowiązania podatkowego, ani nawet ekspektatywy tego prawa, ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następowało w rozsądnym terminie. Jak zostało to wskazane w wyroku o sygn. P 26/10, egzekwowanie długu podatkowego i towarzysząca mu niepewność podatnika co do stanu jego zobowiązań podatkowych nie mogą trwać przez dziesięciolecia. Choć instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować naruszenie przez podatnika konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, to jednak, skoro została wprowadzona do systemu prawnego, musi realizować stawiane jej zadania. Jednym z nich zaś jest stabilizowanie stosunków społecznych poprzez wygaszanie z upływem czasu zadawnionych zobowiązań podatkowych. Jak podkreślił Trybunał w wyroku sygn. P 41/10, stabilizacja stosunków społecznych jest zaś wartością konstytucyjną zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

4. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnoskarbowego.

4.1. Bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych może ulec zawieszeniu lub przerwaniu w sytuacjach określonych w art. 70 o.p.

Przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oznacza, że czas, jaki upłynął od początku biegu przedawnienia do zaistnienia przyczyny powodującej jego przerwanie, uważa się za niebyły, a przedawnienie rozpoczyna swój bieg na nowo. Skutek taki powodują: ogłoszenie upadłości (art. 70 § 3 o.p.) oraz zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony (art. 70 § 4 o.p.).

Z kolei zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego oznacza, że termin przedawnienia przez czas zawieszenia nie biegnie, przez co ulega wydłużeniu. Przesłankami zawieszenia biegu terminu przedawnienia – zgodnie z art. 70 § 6 o.p. w aktualnym brzmieniu – są następujące okoliczności: 1) wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, 2) wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania, 3) wniesienie żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa oraz 4) doręczenie postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p., lub doręczenie zarządzenia zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

4.2. Jedną z przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, której dotyczy rozpatrywana sprawa, jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Przepis w zakwestionowanym brzmieniu, które podlega ocenie Trybunału, wymieniał także wszczęcie postępowania karnego. Ta przyczyna zawieszenia biegu terminu przedawnienia została wyeliminowana na podstawie ustawy zmieniającej z 2005 r. (zob. punkt 2.2 tej części uzasadnienia). Stosownie do art. 303 (art. 325a) ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555, ze zm.; dalej: k.p.k.) w związku z art. 113 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765, ze zm.; dalej: k.k.s.), datą wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe jest data wydania postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia. Postanowienie to jest wydawane wówczas, gdy zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. W treści tego postanowienia określa się czyn będący przedmiotem postępowania oraz jego kwalifikację prawną, nie wskazuje się natomiast osoby podejrzanej o popełnienie tego czynu. Z dniem wydania postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe następuje zawieszenie biegu przedawnienia. Na tym etapie postępowanie karne skarbowe nie toczy się przeciwko określonej osobie, lecz dopiero zmierza do ustalenia podejrzanego. Podatnik nie jest zatem informowany o wszczęciu postępowania „w sprawie” i nie wie o zaistnieniu przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przejście z fazy postępowania „w sprawie” do kolejnej fazy postępowania „przeciwko osobie” następuje z chwilą przedstawienia tej osobie zarzutów. Staje się ona wówczas stroną tego postępowania. Od razu należy również zaznaczyć, że postępowanie karnoskarbowe może zakończyć się na etapie postępowania „w sprawie”, jeżeli nie będzie uzasadnionego podejrzenia, że przestępstwo (wykroczenie) skarbowe popełniła konkretna osoba.

Sądy administracyjne reprezentują w zasadzie jednolity pogląd, zgodnie z którym 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 – zob.

wyrok WSA w Warszawie z 25 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1293/09, Lex nr 588173; wyrok WSA w Bydgoszczy z 8 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 373/09, Lex nr 549500; wyrok WSA w Łodzi z 18 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 953/09, Lex nr 580627; wyrok WSA w Gliwicach z 1 lutego 2010 r., sygn. akt I SA/Gl 492/09, Lex nr 591459; wyrok WSA w Krakowie z 14 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 960/10, Lex nr 673333, a także wyroki NSA z 31 sierpnia 2010 r., sygn. akt I GSK 1111/09, Lex nr 744658 i z 29 września 2010 r., sygn. akt I GSK 1116/09, Lex nr 1116/09. W tym ostatnim wyroku NSA stwierdził, że „Literalne brzmienie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. 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)”.

Odmienny pogląd zaprezentował WSA w Warszawie w wyroku z 26 lutego 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1303/09 (Lex nr 592755), uznając, że poprzestanie na wykładni językowej art. 70 § 6 pkt 1 o.p. mogłoby prowadzić do uzasadnionych wątpliwości co do zgodności tego przepisu z normami konstytucyjnymi, zwłaszcza z art. 2 Konstytucji. Konieczne jest więc, zdaniem tego sądu, sięgnięcie do innych reguł wykładni, a te prowadzą do wniosku, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z dniem wszczęcia postępowania o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe przeciwko konkretnej osobie. Zdaniem WSA w Warszawie, „wszczęte postępowania winny odnosić się do sfery penalizowanej związanej z niewykonaniem zobowiązania przez konkretnego podatnika. W istocie zdarzenia procesowe zawieszające bieg terminu przedawnienia winny zatem dotyczyć podatnika, który ma zaległość podatkową w postaci niewykonania zobowiązania objętego instytucją przedawnienia. Nie można więc 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, miałyby być postrzegane jako okoliczność powodująca zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nie zostało wykonane”.

Z uzasadnienia pytania prawnego inicjującego postępowanie w rozpatrywanej sprawie wynika jednoznacznie, że pogląd WSA w Warszawie wyrażony w wyroku z 26 lutego 2010 r. był jednak odosobniony i nie przełamał dotychczasowej jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Można więc uznać, że owa linia orzecznictwa, jako utrwalona i upowszechniona, w sposób wiążący wyznacza treść kwestionowanego art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w ten sposób, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko konkretnej osobie.

4.3. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest instytucją nadzwyczajną, stanowiącą wyjątek od zasady, że każde zobowiązanie podatkowe przedawnia się po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku (art. 70 § 1 o.p.). Wyjątkowość tej instytucji wynika z tego, że organy podatkowe w pierwszej kolejności powinny dążyć do wyegzekwowania zobowiązania podatkowego przed upływem terminu jego przedawnienia. Na tym etapie dysponują one szeroką gamą różnych instrumentów, takich jak czynności sprawdzające, kontrola podatkowa czy kontrola skarbowa. Organy podatkowe i skarbowe tego rodzaju działania powinny podejmować z odpowiednim wyprzedzeniem, tak by ostateczne wyjaśnienie sprawy wywiązania się podatnika z

ciążącego na nim obowiązku podatkowego nastąpiło przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jedyne szczególne okoliczności mogą uzasadniać podejmowanie działań kontrolnych tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego i ich kontynuowanie po tym terminie. Art. 70 § 6 pkt 1 o.p. za taką szczególną okoliczność uznaje wszczęcie przed upływem okresu przedawnienia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe.

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06 (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126), dotyczącym instytucji hipoteki przymusowej, „konstytucyjnie uzasadnione jest wprowadzenie przez ustawodawcę na rzecz Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego instrumentów prawnych ułatwiających zabezpieczenie i egzekucję należności publicznoprawnych”. Jednakże „egzekwowanie należności podatkowych powinno (...) następować w sposób uwzględniający wszelkie wynikające z tego skutki gospodarcze, w tym także skutki dla innych podmiotów gospodarczych”. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego stanowi instrument prawny ułatwiający egzekucję należności publicznoprawnych. Instrument ten nie może być jednak przez ustawodawcę kształtowany w dowolny sposób. Ustawodawca musi uwzględniać wszelkie wynikające z niego skutki gospodarcze, w tym także skutki dla podatników, których zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bezpośrednio dotyka.

4.4. Z tych względów należy stwierdzić, że ustawowa regulacja instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinna uwzględniać różne zasady, normy i wartości konstytucyjne. Jej konstytucyjność należy zatem rozpatrywać na tle różnych postanowień ustawy zasadniczej.

Z jednej strony, zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych należy postrzegać w kontekście art. 84 Konstytucji, wyrażającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, oraz art. 217 Konstytucji, ustanawiającego władztwo finansowe państwa. Z obu tych przepisów wynika, że zasadą jest płacenie podatków, a nie oczekiwanie, że nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego (por. wyroki: z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26; sygn. P 26/10; postanowienie sygn. Ts 389/08). Trybunał podkreślił, że „efektywność egzekwowania należności podatkowych (o ile należności te ustanowiono w zgodzie z Konstytucją), trzeba rozpatrywać na tle konstytucyjnego nakazu wykonywania budżetu (...), 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 z 18 października 1994 r., sygn. K 2/94, OTK w 1994 r., poz. 36, pkt III.3). Z tych względów przedawnienie zobowiązania podatkowego nie jest konstytucyjnie pożądanym sposobem jego wygaśnięcia, gdyż takim jest – jak stwierdził Trybunał w wyroku o sygn. P 26/10 – szeroko rozumiana zapłata podatku, obejmująca także potrącenie czy zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, które prowadzą do zaspokojenia wierzyciela podatkowego. Inne sposoby ustania więzi między wierzycielem podatkowym a dłużnikiem, które nie prowadzą do zaspokojenia roszczeń wierzyciela, powinny być traktowane w kategoriach wyjątku (zob. A. Gomułowicz, *Zapłata podatku a przedawnienie zobowiązania podatkowego*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” z. 3/2008, s. 63 i n.). Jest on dopuszczalny o tyle, o ile przemawiają za nim określone wartości wyrażone w ustawie zasadniczej.

Z drugiej jednak strony, kształtując przepisy prawa daninowego, ustawodawca musi brać pod uwagę interesy podatników, którzy w zaufaniu do istniejącego systemu

podatkowego podejmują różne decyzje gospodarcze. Konieczność zachowania równowagi budżetowej oraz planowanego wykonania budżetu nie może w szczególności usprawiedliwiać wprowadzania do systemu prawnego pozornych instytucji prawnych (zob. wyroki: z 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; sygn. P 26/10). Skoro ustawodawca wprowadza daną instytucję, taką jak przedawnienie zobowiązania podatkowego, to musi jednocześnie zapewnić obywatelowi możliwość realnego korzystania z niej w granicach ustawowo określonych. Przedawnienie zobowiązania podatkowego, aby nie było instytucją pozorną, musi również realizować stawiane mu cele, tj. dawać podatnikowi poczucie pewności co do braku ciężących na nim zobowiązań podatkowych i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkujące utrzymaniem stanu wymagalności tego zobowiązania przez czas bliżej nieokreślony, narusza poczucie bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności (art. 30 Konstytucji), na co zwrócił uwagę Trybunał w wyroku sygn. P 41/10. Podatnik pozostaje bowiem „wiecznym dłużnikiem” państwa, narażonym na nieustanne kontrole podatkowe i niepewność co do ich wyników. Przedłużanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wyrazem braku zaufania państwa do podatnika i sposobu, w jaki wywiązuje się on z zobowiązań podatkowych. Jednocześnie zawilość przepisów prawa podatkowego, ich niejednoznaczna treść i zróżnicowana wykładnia w praktyce organów podatkowych sprawiają, że wątpliwości co do prawidłowości rozliczenia podatkowego niejako wpisują się w proces samoobliczenia podatku w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa. Wówczas bowiem to na podatniku ciąży obowiązek poprawnego obliczenia oraz zapłaty należnego podatku, a także złożenia prawidłowej deklaracji dokumentującej to rozliczenie. Upływ czasu, z jednej strony, wzmacnia przekonanie podatnika co do prawidłowego sposobu rozliczenia zobowiązania podatkowego, lecz z drugiej strony, utrudnia podatnikowi udowodnienie okoliczności mających wpływ na powstanie tego zobowiązania i jego wysokość, w razie ich zakwestionowania przez organy podatkowe. Nie można bowiem wymagać od podatnika przechowywania przez czas bliżej nieokreślony wszelkich dokumentów i dowodów należytego wywiązywania się z obowiązków podatkowych.

Z tych względów ustawodawca powinien w sposób wyważony korzystać z instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Kształtując stosowną regulację prawną, powinien uwzględnić zarówno interes Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, jak i interes indywidualny podatnika. Na konieczność uwzględniania obu tych interesów Trybunał zwrócił uwagę zwłaszcza w wyroku z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03 (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41), stwierdzając: „nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych samo zjawisko normatywnej reakcji prawodawcy wobec negatywnych – z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa – zjawisk gospodarczych, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników, także jeżeli przybrałaby ona postać «ogólnej normy obejścia prawa podatkowego». Każda taka reakcja respektować jednak winna konieczne wymogi konstytucyjne, związane z poszanowaniem praw i wolności podatników”.

Należy również mieć na uwadze to, że przepis, którego konstytucyjność jest kwestionowana w niniejszym postępowaniu, ma charakter gwarancyjny. Wprawdzie jego celem jest dobro toczącego się postępowania podatkowego (oddaje on bowiem do dyspozycji organów podatkowych dodatkowy czas pozwalający na weryfikację prawidłowości dokonanego przez podatnika rozliczenia), jednak z uwagi właśnie na jego wymiar gwarancyjny, dobro toczącego się postępowania podatkowego musi zostać odpowiednio wyważone z dobrem podatnika, który chciałby mieć pewność co do swojej sytuacji prawnopodatkowej.

5. Zarzut naruszenia zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

5.1. Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa ma swoje źródło w art. 2 Konstytucji. Opiera się ona, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, na „pewności prawa a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie ich działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych” (wyrok z 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138). Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga ponadto, by „nie stanowić norm prawnych, które nakazywałyby obciążenie obywateli bez jednoczesnego wprowadzenia zasad postępowania odpowiednio jasnych, umożliwiających dochodzenie przez obywateli swoich praw” (orzeczenie z 8 grudnia 1992 r., sygn. K 3/92, OTK w 1992 r., poz. 26).

Zdaniem pytającego sądu, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. narusza zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa w dwojaki sposób. Po pierwsze, dopuszcza zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego bez równoczesnego nałożenia na organ skarbowy obowiązku poinformowania podatnika o wszczęciu postępowania o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe. Po drugie, w ocenie pytającego sądu, art. 70 § 6 pkt 1 o.p. rodzi negatywne dla podatnika skutki w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, ale jednocześnie nie przyznaje mu jakichkolwiek środków prawnych służących obronie jego interesów.

5.2. Oceniając argumentację pytającego sądu, Trybunał stwierdził, co następuje. Wskutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie ulega ono wygaśnięciu z upływem 5-letniego terminu przedawnienia liczonego od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy, lecz istnieje nadal i może być egzekwowane przez wierzyciela podatkowego. Podatnikowi wprawdzie nie przysługuje konstytucyjne prawo do przedawnienia, to jednak z uwagi na treść przepisów o.p. dotyczących instytucji przedawnienia 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. Powstaje wówczas stan niepewności co do sytuacji podatnika, który nie wie, czy jego zobowiązanie podatkowe wygasło. Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i prawa wymaga, by podatnik nie tkwił w owym stanie niepewności przez czas bliżej nieokreślony.

Zgodnie z kwestionowanym art. 70 § 6 pkt 1 o.p., skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego następuje z mocy prawa z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Wszczęcie takiego postępowania następuje w drodze postanowienia, które nie jest ogłaszane lub doręczane podatnikowi, gdyż do momentu przedstawienia mu zarzutów nie jest on stroną toczącego się postępowania karnoskarbowego. Nie jest mu również doręczane postanowienie o umorzeniu postępowania „w sprawie”, a zatem, jeżeli nie zostaną mu przedstawione zarzuty, może on w ogóle nie dowiedzieć się o tym, że zostało

wszczęte postępowanie „w sprawie”, które spowodowało zawieszenie biegu terminu przedawnienia jego zobowiązania podatkowego. Należy przy tym zauważyć, że ta sama czynność, tj. wszczęcie postępowania karnoskarbowego „w sprawie” nie powoduje przedłużenia biegu terminu przedawnienia karalności przestępstwa (wykroczenia) skarbowego. Zgodnie bowiem z art. 44 § 5 k.k.s., skutek taki następuje dopiero z momentem wszczęcia postępowania „przeciwko sprawcy”. Analogiczne rozwiązania występują w procedurze karnej, gdzie art. 102 k.k. skutek w postaci przedłużenia biegu terminu przedawnienia karalności przestępstwa wiąże dopiero z wszczęciem postępowania „przeciwko osobie”, która popełniła przestępstwo. W obu wypadkach negatywne skutki dla sprawcy przestępstwa, a także przestępstwa (wykroczenia) skarbowego w postaci przedłużenia biegu terminu przedawnienia karalności następują dopiero w momencie wszczęcia postępowania przeciwko niemu. Inaczej jest w prawie podatkowym, gdzie skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wywołuje już wszczęcie postępowania „w sprawie” o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, niezależnie od tego, czy do wszczęcia postępowania przeciwko podatnikowi w ogóle dojdzie.

Zgodnie z art. 313 § 1 k.p.k. (stosowanym na podstawie art. 113 k.k.s. w postępowaniu karnym skarbowym), postanowienie o przedstawieniu zarzutów rozpoczynające fazę postępowania *in personam* jest sporządzane, jeżeli dane istniejące w chwili wszczęcia śledztwa lub zebrane w jego toku uzasadniają dostatecznie podejrzenie, że czyn popełniła określona osoba. To postanowienie ogłasza się niezwłocznie podejrzanemu i przesłuchuje się go, chyba że ogłoszenie postanowienia lub przesłuchanie podejrzanego nie jest możliwe z powodu jego ukrywania się lub nieobecności w kraju. Postanowienie o przedstawieniu zarzutów zawiera wskazanie podejrzanego, dokładne określenie zarzucanego mu czynu i jego kwalifikacji prawnej. Dopiero zatem na tym etapie podatnik uzyskuje informację o wszczętym przeciwko niemu postępowaniu karnym lub karnym skarbowym, które rodzi skutek w postaci przedłużenia biegu terminu przedawnienia karalności przestępstwa lub przestępstwa (wykroczenia) skarbowego. Dopiero też na tym etapie dowiaduje się on, że już wcześniej został zawieszony bieg terminu przedawnienia jego zobowiązania podatkowego, tj. z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, co znaczy, że zobowiązanie to nie przedawniło się. Mógł on w tym czasie wyzbyć się ksiąg podatkowych i związanych z ich prowadzeniem dokumentów, gdyż zgodnie z art. 86 § 1 o.p. jest on zobowiązany do ich przechowywania tylko do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego i w ten sposób pozbawić się dowodów prawidłowego rozliczenia się z podatków.

Warto podkreślić, że stan nieświadomości co do zaistnienia przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może być znacznie rozciągnięty w czasie. Zgodnie z art. 153 § 1 k.k.s., postępowanie przygotowawcze w sprawie o przestępstwo skarbowe powinno być zakończone w terminie 3 miesięcy, przy czym termin ten może być przedłużony na okres do 6 miesięcy, a w szczególnie uzasadnionych wypadkach – na dalszy czas oznaczony. Z kolei art. 153 § 3 k.k.s. stanowi, że w razie niezakończenia dochodzenia w sprawie o wykroczenie skarbowe, prowadzonego przez organ postępowania przygotowawczego w ciągu 2 miesięcy, organ nadrzędny nad tym organem może przedłużyć dochodzenie na czas oznaczony.

Przedstawiony wyżej mechanizm narusza, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, 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.

5.3. Jedynie na marginesie powyższych ustaleń należy zauważyć, że w doktrynie pojawiły się głosy wskazujące, że jedynym celem wszczynania przez organy skarbowe postępowania karnego skarbowego tuż przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia, jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wskazuje się, że „nowa regulacja z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej spowodowała wzmożone zainteresowanie organów podatkowych postępowaniami karnymi skarbowymi z perspektywy zapobiegania przedawnieniu zobowiązań podatkowych” (G. Łabuda, *Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat*, „Prokuratora i Prawo” nr 3/2011, s. 82) oraz że „Utożsamianie zawieszenia terminu przedawnienia z wszczęciem postępowania karnego skarbowego w sprawie (art. 303 k.p.k.), a nie z wszczęciem postępowania karnego przeciwko osobie (art. 313 k.p.k.) mogłoby skutkować wystąpieniem takich praktyk organów podatkowych nieakceptowanych w demokratycznym państwie prawa (...). W efekcie w każdym przypadku organ podatkowy mógłby właściwie w dowolnym czasie zawiesić bieg przedawnienia zobowiązań podatkowych będących przedmiotem prowadzonego postępowania podatkowego” (B. Brzeziński, A. Olesińska, *Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego (art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” nr 1/2011, s. 14). Podobne obawy wyraził także pytający sąd na rozprawie przed Trybunałem. Co prawda, Minister Finansów w piśmie z 20 stycznia 2012 r. stwierdził, że „urzędy skarbowe dysponujące kompetencjami finansowymi organów postępowania przygotowawczego nie wszczynają postępowań karnych skarbowych jedynie w celu spowodowania zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego” (podobne stanowisko zajął również Marszałek Sejmu w piśmie z 7 listopada 2011 r.), a sama potencjalna możliwość nadużycia kompetencji przez organ państwa nie jest wystarczającą podstawą uznania przepisu za niekonstytucyjny, to jednak tego rodzaju obawy mogą rodzić wątpliwości co do zgodności

art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

6. Umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Ze względu na stwierdzenie niezgodności kwestionowanej normy z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zbędna jest jej ocena z zasadą równości wynikającą z art. 32 ust. 1 Konstytucji. W związku z tym postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK.

7. Skutki orzeczenia.

Wyrok Trybunału dotyczy art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w brzmieniu nadanym przez art. 1 pkt 58 ustawy zmieniającej z 2002 r., obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r., gdyż ze względu na przesłankę funkcjonalną, jaką musi spełniać pytanie prawne, przedmiotem kontroli Trybunału mógł być wyłącznie przepis, który pytający sąd zastosuje w sprawie, w związku z którą sformułował pytanie.

Trybunał zwraca jednak uwagę, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w obecnie obowiązującym brzmieniu również zawiera normę uznaną w tym wyroku za niekonstytucyjną. W związku z tym skutkiem niniejszego wyroku jest konieczność nowelizacji tego przepisu w sposób gwarantujący, że podatnik z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostanie poinformowany, że przedawnienie nie nastąpi z uwagi na zawieszenie jego biegu.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.