

Ukazuje się od 1991 roku

PRZEGLĄD PODATKOWY

7 (267)

LIPIEC 2013



Błażej Kuźniacki

Krytyczna analiza poselskiego projektu polskich *CFC rules*



Przemysław Skorupa, Katarzyna Wróblewska

Stale miejsce prowadzenia działalności gospodarczej a VAT – uwagi na tle przepisów rozporządzenia Rady (UE) Nr 282/2011 oraz orzecznictwa TSUE (1)



Dagmara Dominik-Ogińska

Dobra wiara w podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (1)



Izabela Andrzejewska-Czernek, Wojciech Morawski

Konsekwencje wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. w sprawie niezgodności z Konstytucją zawieszania biegu terminu przedawnienia, o którym podatnik nie został powiadomiony



a Wolters Kluwer business

INDEKS 371211

PKWiU: 58.14.12.0

CENA 58,80 ZŁ (w tym 5% VAT)

ISSN 0867-7514



9 770867 751308 07

dr Izabela Andrzejewska-Czernek, dr hab. Wojciech Morawski

Konsekwencje wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 lipca 2012 r. w sprawie niezgodności z Konstytucją zawieszania biegu terminu przedawnienia, o którym podatnik nie został powiadomiony

Wyrokiem z dnia 17 lipca 2012 r.¹⁾ Trybunał Konstytucyjny stwierdził niezgodność z ustawą z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej²⁾ – dalej Konstytucja, art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³⁾ – dalej o.p., w zakresie, w jakim wywołuje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik nie został poinformowany do momentu wskazanego w art. 70 § 1 o.p. W interpretacji ogólnej z dnia 2 października 2012 r.⁴⁾ Minister Finansów zawarł kontrowersyjną tezę, że wyrok ten w istocie niczego nie zmienia w sytuacji prawnej podatników do czasu, aż zostanie uchwalona stosowna nowelizacja ordynacji podatkowej. Autorzy wskazują, że stanowisko Ministra Finansów jest wadliwe.

1. Wprowadzenie

Analizowany wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r. dotyczył stanu prawnego obowiązującego od 1 stycznia 2002 r. do 31 sierpnia 2005 r., gdy art. 70 § 6 pkt 1 o.p. miał następującą treść: „Bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”.

Obecnie przepis ten brzmi dość podobnie: „Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem: 1) wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania”.

Prawodawca poprzez ustanowienie instytucji przedawnienia zapewnia podatnikowi pewną granicę czasową, którą musi uwzględnić przy podejmowaniu decyzji ekonomicznych. Artykuł 70 § 6 pkt 1 o.p. przesuwa tę granicę, co już w pewnym stopniu destabilizuje sytuację podatnika. Samo przez się nie stanowiłoby to jednak

naruszenia art. 2 Konstytucji (zasada demokratycznego państwa prawnego). W literaturze⁵⁾ oraz w orzecznictwie sądów administracyjnych⁶⁾ zastrzeżenia budziło najczęściej to, że podatnik o tym fakcie nie musi być informowany. W efekcie są podważone fundamenty instytucji przedawnienia, która ma służyć stabilizacji sytuacji prawnej jednostki. Po prostu podatnik nie wie, że dłużej musi się liczyć z ryzykiem, iż będzie obciążony dodatkowymi kosztami z tytułu należności podatkowych lub celnych.

Zastrzeżenia budził także brak środków prawnych służących ochronie interesów jednostki⁷⁾. Dopóki postępowanie toczy się „w sprawie”, jednostka jest pozbawiona statusu pokrzywdzonego. Nie ma ona możliwości wpływania na jego przebieg, co z punktu widzenia prawa karnego jest zresztą zasadne, skoro znajduje się ona (w tej fazie postępowania) poza zakresem tego postępowania. Postępowanie prowadzone „w sprawie” z punktu widzenia prawa karnego nie narusza jeszcze interesów jednostki. Nawet nie powoduje zawieszenia biegu terminów przedawnienia w prawie karnym. Taki skutek odnosi

1) P 30/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.

2) Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

3) Tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.

4) PK4/8012/239/AAN/12/1804.

5) B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji zawieszania przedawnienia zobowiązań podatkowych*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2011, nr 1, s. 12.

6) Postanowienie NSA z dnia 5 kwietnia 2011 r., I FSK 525/10; wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2010 r., III SA/Wa 1303/09, treść wyroków dostępna w Vademecum Doradcy Podatkowego.

7) B. Banaszak, *O konstytucyjności ustawowej regulacji...*, s. 14.

dopiero wszczęcie postępowania „przeciwko osobie”⁸⁾. Racjonalne rozwiązania z zakresu prawa karnego okazują się być problematyczne na gruncie prawa podatkowego. W prawie podatkowym (i celnym) samo wszczęcie postępowania „w sprawie” już wywiera wpływ na sytuację prawną jednostki. Tymczasem nie ma ona żadnego środka prawnego w celu zmuszenia organu do zakończenia postępowania w sprawie karnej skarbowej i tym samym ustabilizowania swojej sytuacji podatkowoprawnej.

2. Rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego

Trybunał Konstytucyjny uznał, że „Art. 70 § 6 pkt 1 [o.p.] (...), 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 [o.p.], jest niezgodny z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”.

Trybunał nie zanegował samej zasady, że bieg terminu przedawnienia może być zawieszony wskutek wszczęcia postępowania karnego lub karnego skarbowego. Potwierdzając po raz kolejny, że „nie ma konstytucyjnego prawa do przedawnienia zobowiązania podatkowego, ani nawet ekspektatywy tego prawa”, stwierdził jednocześnie, iż

„ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego nastąpiło w rozsądnym terminie”.

Rozważając problem konstytucyjności regulacji Trybunał założył, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje już w momencie wszczęcia postępowania karnego w sprawie, a nie dopiero – „przeciwko osobie”, „niezależnie od tego, czy do wszczęcia postępowania przeciwko podatnikowi w ogóle dojdzie”⁹⁾. Zastrzeżenia TK budzi to, że skutek tak ukształtowanej regulacji podatnik dopiero na etapie przedstawienia zarzutów, czyli przejścia do fazy postępowania „przeciwko osobie”, doznaje się, iż już uprzednio nastąpiło zawieszenie biegu terminu przedawnienia.

Trybunał dość wyraźnie zastrzegł, że nie chodzi mu o to, aby postępowanie karne lub karne skarbowe stało się jawne dla podatnika, a w szczególności, iż 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. (...) 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 [karnego skarbowego]. Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga, żeby podatnik wiedział, czy jego zobowiązanie podatkowe przedawniło się, czy nie” – stwierdzono w wyroku.

3. Jaki jest skutek wyroku TK?

Trybunał Konstytucyjny orzeka między innymi o zgodności ustaw z Konstytucją¹⁰⁾. Na proste pytanie, czy przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. został uznany za niezgodny z Konstytucją, nie jest wcale łatwo odpowiedzieć.

Formalnie – w wyroku stwierdzono niezgodność przepisu z Konstytucją. Jednak lektura uzasadnienia zdaje się wskazywać, że badany przepis jest niejako warunkowo zgodny z Konstytucją, jeżeli podatnik zostanie poinformowany o wszczęciu postępowania karnego skarbowego przed upływem okresu przedawnienia. Przepis nie utracił więc mocy obowiązującej, ale działa tylko wówczas, kiedy zostanie spełniony warunek powiadomienia podatnika. Jakkolwiek nie zabrzmiałoby to paradoksalnie, niezgodność z Konstytucją dotyczy więc tego fragmentu przepisu, którego nie ma.

Nie jest to nawet tzw. wyrok interpretacyjny, gdyż TK nie próbował wyinterpretować korzystnego dla podatników, a zgodnego z Konstytucją, sposobu jego rozumienia. W istocie doszło do wydania wyroku prawotwórczego. Trybunał orzekł, że istnieje dodatkowy, niewynikający z ustawy, warunek zawieszenia biegu terminu przedawnienia polegający na poinformowaniu podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia przed jego upływem¹¹⁾.

Byłoby prościej, gdyby TK stwierdził, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego lub karnego skarbowego jest niezgodne z Konstytucją z uwagi na brak obowiązku powiadomienia o tym podatnika. Takie rozstrzygnięcie zmobilizowałoby prawodawcę do wypracowania nowego rozwiązania, zgodnego z Konstytucją. Obecnie mamy do czynienia z rozwiązaniem nieczytelnym.

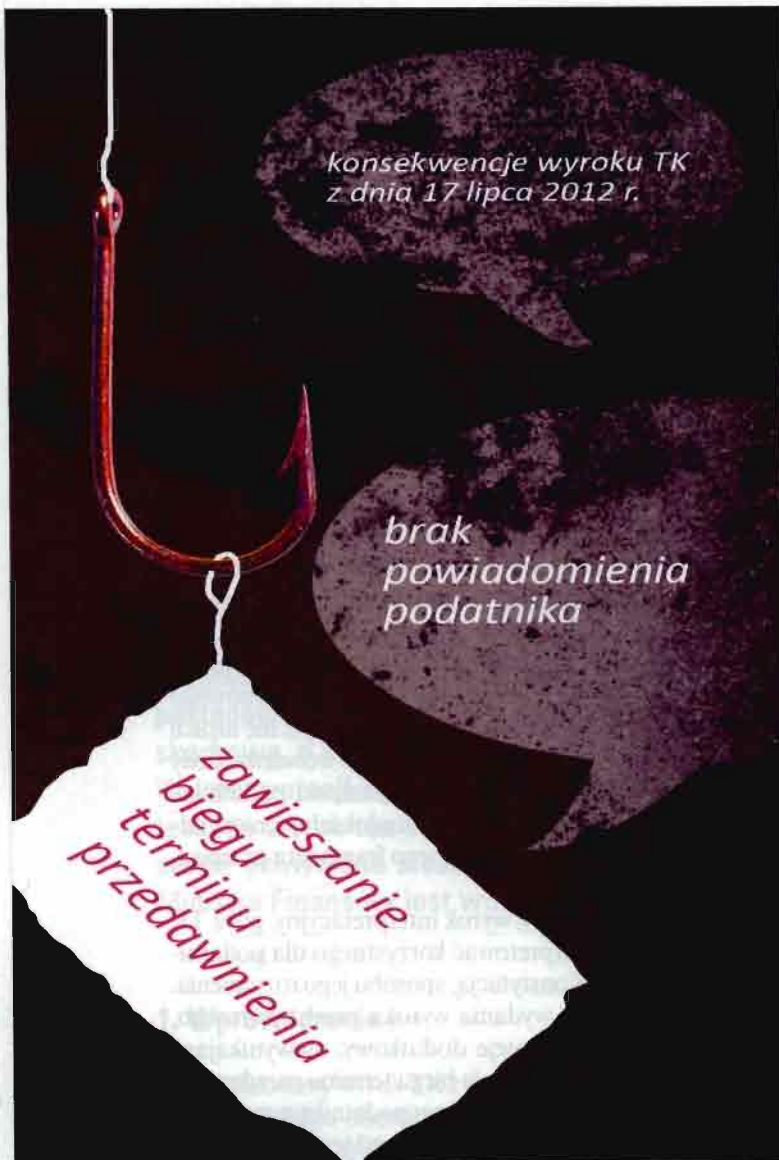
Paradoks polega na tym, że – co prawda – TK uznaje przepis za niezgodny z Konstytucją, ale jednocześnie stwierdza, iż jest on zgodny, jeżeli

10) Artykuł 188 pkt 1 Konstytucji.

11) Warto zauważyć, że można wskazać orzeczenia, w których TK odmawia badania zgodności z Konstytucją przepisu, który nie zawiera „postulowanego” ograniczenia zakresu jego stosowania (np. postanowienie TK z dnia 29 listopada 2010 r., P 45/09, *Vademecum Doradcy Podatkowego*). Wiąże się to z trudnością z rozgraniczeniem zaniechania (które nie podlega kognicji TK) od pominięcia (które takiej kognicji podlega – szerzej: P. Tuleja, *Zaniechanie ustawodawcy* (w:) J. Czajowski (red.), *Ustroje, doktryny, instytucje polityczne. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Mariana Grzybowskiego*, Kraków 2007, s. 398 i n.).

8) Artykuł 102 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.) – dalej k.k., oraz art. 44 § 5 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186) – dalej k.k.s.

9) Z uzasadnienia wyroku TK.



organ władzy publicznej poinformuje podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia.

W istocie TK swoim wyrokiem zanegował zasadę legalizmu działania organów władzy publicznej. Do tej pory nie budziło wątpliwości, że taki organ może działać tylko wtedy, gdy istnieje ku temu podstawa prawna. Jest oczywiste, że brakuje podstawy prawnej do powiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia. Organ podatkowy w świetle analizowanego wyroku TK staje więc przed nie lada dylematem: albo – kierując się zasadą legalizmu – nie poinformuje podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia, albo wszczęcie postępowania karnego lub karnego skarbowego nie spowoduje zawieszenia biegu terminu przedawnienia.

4. Konsekwencje wyroku TK – stanowisko Ministra Finansów

Biorąc pod uwagę prawotwórczy charakter wyroku TK, nie może dziwić to, że dość szybko pojawiły się

wątpliwości praktyczne co do dwóch kwestii. Po pierwsze – niejasne było, jaki skutek ma wyrok TK w stosunku do już zaszytych zdarzeń, które miałyby zawieszać bieg terminu przedawnienia, a po drugie – jak organy podatkowe mają postępować po wydaniu wyroku TK.

Biorąc pod uwagę treść wyroku TK, jedynym wyjściem byłoby dokonanie zmiany prawa. Tylko w ten sposób można byłoby w pewnym sensie uporządkować stan, który zaistniał wskutek wyroku TK. Oczywiście takie działanie wymaga czasu. Prowadząc działania zmierzające do zmiany prawa, Minister Finansów jednocześnie 2 października 2012 r. wydał interpretację ogólną, która w założeniu miałaby przynajmniej chwilowo dostosowywać praktykę działania organów podatkowych do treści wyroku TK.

Treść interpretacji jest dość niejasna. Minister Finansów zasadnie uznał, że z uzasadnienia wyroku wynika, iż dotyczy on tylko art. 70 § 6 pkt 1 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r., lecz jednocześnie, ponieważ ten sam artykuł w obecnie obowiązującym brzmieniu również zawiera normę niekonstytucyjną, przepis ten należy znowelizować. Nowe przepisy powinny gwarantować, że „podatnik z chwilą upływu 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostanie poinformowany, że przedawnienie nie nastąpi z uwagi na zawieszenie jego biegu”.

Wyprowadził jednak z tego wniosek, który musi być uznany za co najmniej dyskusyjny. W ocenie Ministra Finansów Trybunał Konstytucyjny „nie wskazał żadnych innych skutków wyroku”. W szczególności nie stwierdził, aby wydane orzeczenie miało „uchylać czy pozbawiać prawnej skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia, w wyniku przesłanki określonej w przepisie art. 70 § 6 pkt 1 [o.p.], dokonanego wcześniej bez zawiadomienia podatnika”. Co więcej, Minister Finansów dodaje, że „(...) W szczególności takiego skutku nie można upatrywać wobec zastosowania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 [o.p.], w brzmieniu obowiązującym od (...) 1 września 2005 r.”

Minister nie określił wprost, do jakiego stanu prawnego miałby się odnosić ten pogląd. Wydaje się, że jest on aktualny zarówno wobec starego (do 31 sierpnia 2005 r.), jak i nowego stanu prawnego. Może za tym przemawiać zwrot „w szczególności takiego skutku prawnego nie można upatrywać (...) w brzmieniu obowiązującym od (...) 1 września 2005 r.” Skoro Minister Finansów odnosi skutek „w szczególności” do nowego stanu prawnego, to musi dotyczyć on także i starego stanu prawnego, do którego odnosił się przecież wyrok.

Stwierdzeniu „bezskuteczności” wyroku TK towarzyszy jednak w interpretacji nałożenie na organy podatkowe obowiązku informowania podatników o okoliczności braku przedawnienia zobowiązania podatkowego. Pomijając na razie szczegółową analizę tego ostatniego zagadnienia, trudno nie stwierdzić niekonsekwencji stanowiska Ministra Finansów.

5. Znaczenie wyroku dla spraw opartych na stanie prawnym obowiązującym do 31 sierpnia 2005 r. – zdłużenie Ministra Finansów

Stanowisko Ministra Finansów co do faktycznej bezskuteczności wyroku TK w stosunku do zdarzeń,

do których ma zastosowanie „stary” stan prawny, musi wprawiać w zdumienie. Wynika z niego, że nie wystarczy sam wyrok TK stwierdzający niezgodność przepisu z Konstytucją. Musi nastąpić „coś jeszcze”, aby wyrok „zadziałał”. Z treści interpretacji wynika, że tym „czymś” musi być stwierdzenie zawarte w wyroku TK dotyczące tego, iż wyrok wywiera w ogóle skutek i jaki to skutek. Minister Finansów zdaje się zakładać, że Trybunał ma obowiązek określić skutki wyroku, a skoro w tej sprawie milczał, to wyrok skutku nie wywarł.

Tymczasem wystarczy przeczytać art. 190 ust. 4 Konstytucji, aby stwierdzić, że stanowisko Ministra Finansów jest oczywiście wadliwe. Zgodnie z tym przepisem „Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygnięcie w innych sprawach, stanowi podstawę do wznowienia postępowania, uchylenia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania”. „Tryb” określa w tym wypadku art. 240 § 1 pkt 8 o.p., który nakazuje wznowić postępowanie zakończone decyzją ostateczną wydaną na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny.

Żaden z tych przepisów nie uzależnia skuteczności wyroku od jakiegokolwiek deklaracji TK. Trybunał może jedynie, na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji, określić inny (niż data ogłoszenia wyroku) termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. Jest więc dokładnie odwrotnie, niż twierdzi Minister Finansów. Wypowiedź TK jest potrzebna tylko w celu „opóźnienia” skuteczności wyroku TK, który zasadniczo wywiera skutki w sposób zautomatyzowany. Innymi słowy, TK nawet nie musiał wspominać o skutkach swego wyroku, są one bowiem określone w przepisach prawa¹²⁾.

Powyższa regulacja dotyczy decyzji ostatecznych, ale czy można w ogóle w tym kontekście wyobrazić sobie, że – po wyroku TK – sąd oprze swoje rozstrzygnięcie na przepisie niezgodnym z Konstytucją?

Trybunał jednoznacznie orzekł, że przepis jest niezgodny z Konstytucją. Skoro nie odroczył jego wejścia w życie, to sąd administracyjny nie może go stosować.

Innymi słowy, jeżeli decyzja zapadła przed wyrokiem TK, to kontrolując jej prawidłowość, sąd zastosuje się do wyroku TK i – jeżeli podatnik nie został powiadomiony w taki sposób, jaki oczekuje TK – decyzja powinna zostać uchylona.

12) Zdarza się oczywiście, że TK wyjaśnia praktyczne skutki swojego rozstrzygnięcia – np. wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

6. Znaczenie wyroku dla spraw opartych na stanie prawnym obowiązującym do 31 sierpnia 2005 r.

– a jednak bezkarne łamanie Konstytucji?

Z omawianego wyroku wynika, że prawodawca niezgodnie z Konstytucją wydłużył okres przedawnienia, co spotkało się z reakcją TK. Wyrok TK sprowadza się w gruncie rzeczy do stwierdzenia, że w stosunku do podatników musi obowiązywać krótszy niż zakładany przez organy podatkowe termin przedawnienia. W związku z tym postępowania podatkowe prowadzone po upływie okresu przedawnienia powinny być wznowione i ponownie zakończone decyzjami, często korzystniejszymi dla podatników (umarzającymi postępowanie z uwagi na upływ terminów przedawnienia). Ograniczeniem zakresu odpowiedzialności organów podatkowych mogą być przepisy dotyczące bądź to możliwości złożenia wniosku o wznowienie postępowania¹³⁾, bądź to możliwości uchylenia decyzji w wyniku postępowania wznowieniowego. W tym drugim wypadku znaczenie może mieć zwłaszcza art. 245 § 1 pkt 3 lit. b o.p. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy musi wydać decyzję, w której odmówi uchylenia dotychczasowej decyzji, gdy wydanie nowej decyzji nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70 o.p.

Przepis ten jest rozumiany zazwyczaj w ten sposób, że jeżeli upłynął termin określony w art. 68 lub art. 70 o.p., to nie można już wznowić postępowania¹⁴⁾.

Taki sposób rozumienia tego przepisu wiąże się jednak z powstaniem sytuacji paradoksalnej w świetle omawianego wyroku. Paradoks polega na tym, że tak samo jak musi być skrócony niezgodnie z Konstytucją wydłużony okres przedawnienia, skróceniu musi ulec również termin, po upływie którego wznowienie postępowania nie prowadzi do uchylenia decyzji dotychczasowej (czyli termin, o którym mowa w art. 245 § 1 pkt 3 lit. b o.p.), gdyż jest on powiązany z terminem przedawnienia. Istota problemu tkwi w tym, że spór dotyczy zawsze sytuacji, gdy organ orzekał już po upływie terminu przedawnienia, jaki wynika z wyroku TK (czyli po upływie terminu przedawnienia bez brania pod uwagę „tajnego” zawieszenia jego biegu). Nigdy więc nie można byłoby wznowić postępowania. Oznacza to, że prawodawca może zawsze bezkarne naruszać Konstytucję, przedłużając bieg terminu przedawnienia i nie może go za to spotkać absolutnie żadna sankcja.

Rozwiązaniem mogłoby być odmienne, dosłowne rozumienie powyższego przepisu. Polegałoby ono na ograniczeniu jego zastosowania tylko do sytuacji, gdy to upływ terminu przedawnienia spowoduje niemożność orzekania, a nie do każdej sytuacji, gdy ów termin upłynie. Jeżeli upłynie termin przedawnienia, to organ nie może określić wysokości zobowiązania w kwocie wyższej niż wcześniej określona i uiszczona przez podatnika, lub ewentualnie organ podatkowy. Jeżeliby przyjąć, że przedawnienie

13) Zob. art. 241 o.p., *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

14) Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 czerwca 2009 r., III SA/GI 347/09, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

nie stoi na przeszkodzie wydaniu decyzji, która określi kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości niższej niż określona uprzednio, to oznaczałoby to, iż przepis art. 245 § 1 pkt 3 lit. b o.p. chroniłby podatnika tylko przed skutkami wznowienia postępowania i wydania decyzji na jego niekorzyść.

Trzeba zastrzec, że zaakceptowanie stanowiska wyrażonego w niedawnej uchwale NSA z dnia 3 grudnia 2012 r.¹⁵⁾, w którym stwierdzono, iż „W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 [o.p.] (...) po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 [o.p.]”, zmuszałoby do odrzucenia powyższej koncepcji...

Skutki wyroku ograniczają przepisy o nadpłacie. Prawo do zwrotu nadpłaty przedawnia się w terminie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin jej zwrotu¹⁶⁾. W wypadku wznowienia postępowania termin ten upływa jednak po 30 dniach od wydania decyzji o uchyleniu decyzji wymierzającej zobowiązanie podatkowe. Jedynym terminem ograniczającym możliwość złożenia wniosku o wznowienie jest termin 1 miesiąca od dnia wejścia w życie wyroku TK¹⁷⁾.

Jeżeli przyjąć powyżej zaprezentowany sposób rozumienia art. 245 § 1 pkt 3 lit. b o.p., to podatnik, po stwierdzeniu niekonstytucyjności przepisu, mógłby złożyć wniosek o wznowienie postępowania od początku obowiązywania niekonstytucyjnego przepisu. „Tradycyjny” sposób rozumienia tego przepisu, odwołujący się do faktu upływu terminu z art. 70 o.p., z kolei prowadziłby do takiego efektu, że podatnik w ogóle nie mógłby złożyć skutecznego wniosku o wznowienie postępowania, gdy przepis niekonstytucyjny przedłużałby bieg terminu przedawnienia.

Nie widać tu dobrego rozwiązania.

7. Znaczenie wyroku dla spraw opartych na stanie prawnym obowiązującym od 1 września 2005 r.

Trybunał Konstytucyjny nie mógł się odnieść merytorycznie do regulacji, która nie była przedmiotem sporu przed sądem administracyjnym, który zadał pytanie prawne. Na końcu uzasadnienia wyroku dość jasno stwierdził, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w obecnie obowiązującym brzmieniu również zawiera normę uznaną w tym wyroku za niekonstytucyjną. Stwierdzenie to w znacznym stopniu zdaje się przesądzać potencjalne przyszłe rozstrzygnięcie TK.

Wydaje się jednak, że prawdopodobieństwo rozpatrzenia sporu o konstytucyjność obecnie obowiązującej regulacji prawnej nie jest wcale duże. Wynika to z dwóch okoliczności. Po pierwsze, sam Minister Finansów poprzez wydanie interpretacji ogólnej dokonał faktycznej „zmiany” regulacji prawnej zawartej w ordynacji podatkowej.

W efekcie, jeżeli organy będą się stosowały do wytycznych Ministra Finansów, to nie powstaną sytuacje, w których byłaby konieczność interwencji TK.

Po drugie, mimo że oczywiście istnieją tu pewne zaślności związane z działaniami organów podjętymi przed wydaniem powyższej interpretacji ogólnej, to w tym zakresie jednak można mówić o ukształtowaniu się prokonstytucyjnej, a zarazem w pełni prawotwórczej linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Otóż

sądy administracyjne konsekwentnie stosują wyrok TK także do stanu prawnego obowiązującego po 1 września 2005 r., którego on nie dotyczył.

Swoje stanowisko sądy administracyjne uzasadniają treścią wyroku TK. Na przykład w wyroku WSA w Poznaniu z dnia 14 grudnia 2012 r.¹⁸⁾ sąd stwierdził, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest niekonstytucyjny zarówno w brzmieniu obowiązującym przed, jak i po 1 września 2005 r. Wyraźnie tu widać, że sąd powołał się na wyrok TK bardzo wybiórczo, tylko w takim zakresie, w jakim umożliwiałoby to sądowi rozstrzygnięcie sprawy bez zwracania się do TK. Sąd pominął więc te fragmenty uzasadnienia wyroku TK, w których wskazuje się na konieczność dokonania nowelizacji regulacji prawnej w zakresie, w jakim wyrok jej nie dotyczy.

Analogicznie uczynił WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 11 grudnia 2012 r.¹⁹⁾ Sąd nie miał wątpliwości, że w kontekście wyroku TK także nowa regulacja prawna narusza Konstytucję. „Rozważenia zatem wymaga, czy wobec stwierdzenia oczywistej sprzeczności z wzorcem konstytucyjnym badanej normy prawnej sąd administracyjny powinien je nadal stosować, czy też ma on kompetencję do stwierdzenia jej niekonstytucyjności we własnym zakresie. Należy w tym miejscu powołać uchwałę naczelnego sądu administracyjnego wydaną w składzie 7 sędziów z dnia 16 października 2006 r.²⁰⁾, dotyczącą innego zagadnienia, ale w której uzasadnieniu stwierdzono, że oczywistość niezgodności powoływanego przepisu z konstytucją wraz z uprzednią wypowiedzią Trybunału Konstytucyjnego stanowią wystarczające przesłanki do odmowy przez sąd zastosowania przepisów ustawy. W tak oczywistych sytuacjach trudno oczekiwać, by sądy uruchamiały procedurę pytań prawnych. Takie działanie byłoby w tym przypadku nieracjonalne i naruszałoby prawo strony do rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie”.

Także w innych licznych wyrokach WSA i NSA dochodzi do – w pewnym sensie pośredniego – zastosowania wyroku TK do stanu prawnego, którego on nie dotyczył²¹⁾.

15) I FPS 1/12, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

16) Artykuł 80 § 1 o.p., z tym że złożenie wniosku o stwierdzenie lub zwrot nadpłaty przerywa bieg terminu przedawnienia.

17) Artykuł 241 § 2 pkt 2 w zw. z art. 240 § 1 pkt 8 o.p.

18) I SA/Po 335/12, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

19) I SA/Gd 989/12, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

20) I FPS 2/06, *ONSAiWSA 2007*, nr 1, s. 3.

21) Np. wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 listopada 2012 r., I SA/Łd 1155/12; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 listopada 2012 r., I SA/Sz 241/12, wyrok nieprawomocny; wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 listopada 2012 r., VIII SA/Wa 546/12, wyrok nieprawomocny; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 sierpnia 2012 r., I SA/Po 522/12, treść wyroków dostępna w *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

Zdarza się nawet, że sąd w ogóle pomija milczeniem okoliczność, iż wyrok TK dotyczył innego stanu prawnego i bez żadnego wyjaśnienia podstaw swojego działania stosuje go do stanu prawnego obowiązującego po 1 września 2005 r.²²⁾ W efekcie można mówić o ukształtowanej i jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych.

Powyższa koncepcja orzecznicza nie ma „mocnej” podstawy prawnej. Jest ona w oczywisty sposób sprzeczna z ukształtowanym w Konstytucji podziałem kompetencji między władzę prawodawczą i sądowniczą. Sądy administracyjne wkraczają przy tym w sposób wyraźny w zakres kompetencji TK. Żaden przepis nie pozwala im też samodzielnie stwierdzać niezgodności regulacji prawnej z Konstytucją. Oczywiście zasadne są argumenty oparte na ekonomice procesowej wyrażane w orzecznictwie. Z pewnością działaniem mało racjonalnym byłoby oczekiwanie na identyczny wyrok TK w sprawie przepisów obowiązujących od 1 września 2005 r. Warto byłoby usankcjonować prawnie ukształtowaną linię orzeczniczą. Może należy zatem zastanowić się nad prawnym rozszerzeniem skuteczności wyroków TK. Obecny stan, gdy dość racjonalna praktyka orzecznicza sądów administracyjnych jest wyraźnie sprzeczna z „literą” ustawy, trudno uznać za optymalny.

8. Sądy administracyjne a interpretacja ogólna Ministra Finansów

Sądy administracyjne, jak dotąd, właściwie pomijają milczeniem treść interpretacji ogólnej Ministra Finansów z dnia 2 października 2012 r. Prezentują one zupełnie odmienną koncepcję oceny skutków wyroku TK. Zasadniczo przy tym w orzecznictwie trudno znaleźć wyraźną polemikę z tezami zawartymi w interpretacji – w większości wyroków brakuje jakiegokolwiek odniesienia do niej.

Tylko w dwóch wyrokach WSA w Warszawie z dnia 16 października 2012 r.²³⁾ sąd odniósł się wprost do jej treści. Wskazał, że znana jest mu treść interpretacji ogólnej, ale nie podziela stanowiska w niej zawartego. „Sędziowie sprawując wymiar sprawiedliwości podlegają Konstytucji i ustawom, wobec powyższego nie mogą pominąć treści wyroku wydanego przez Trybunał Konstytucyjny i uznać, że skoro w orzeczeniu nie wskazano jego skutków, to orzeczenie nie wywiera żadnych skutków. Stanowisko takie stałoby w sprzeczności z art. 190 ust. 1 Konstytucji i pomijałoby treść art. 190 ust. 4 tegoż. Stwierdzenie przez sąd konstytucyjny niezgodności danego przepisu z Konstytucją pozbawia ów przepis mocy obowiązującej, co oznacza, że nie może być on podstawą rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach obywatela, a w konsekwencji, sąd rozpoznający sprawę zobowiązany jest pominąć powyższy przepis w zakresie wskazanym przez sąd konstytucyjny” – stwierdził w pełni zasadnie WSA w Warszawie.

Biorąc pod uwagę istniejący w dniu wydania interpretacji stan orzecznictwa sądów administracyjnych, musi dziwić jej treść. Minister Finansów zdaje się chyba wierzyć w to, że interpretacja ogólna skłoni sądy administracyjne do zmiany linii orzeczniczej na niekorzyść podatników. Po wydaniu interpretacji korzystna dla podatników (i to nawet korzystniejsza niż sam wyrok TK) linia orzecznicza sądów administracyjnych nie uległa żadnej zmianie. Można więc stwierdzić, że interpretacja ogólna jest w zakresie odnoszącym się do skutków wyroku TK aktem martwym. Sądy administracyjne dość jasno (i zasadnie) wskazały, że nie tylko nie potrzebują pomocy w samodzielnej interpretacji wyroku TK, ale nawet uznały (już mniej zasadnie), iż są w stanie zastąpić TK w badaniu konstytucyjności późniejszych przepisów.

9. Forma informacji

Krytycznemu podejściu do stanowiska Ministra Finansów w zakresie skutków prawnych wyroku TK musi towarzyszyć akceptacja treści interpretacji co do nałożenia na organy podatkowe obowiązku informowania podatników o braku przedawnienia zobowiązania podatkowego. Z interpretacji wynika, że organy podatkowe miałyby informować podatników „o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz o rozpoczęciu bądź dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia, w związku z art. 70 § 7 pkt 1 [o.p.]”. Nakaz podjęcia takich działań bez oczekiwania na zmianę regulacji prawnej był z punktu widzenia Ministra Finansów konieczny w kontekście długości procesu legislacyjnego.

Minister Finansów nie nadaje informacji jakiejś szczególnej formy prawnej, jest więc to czynność materialno-techniczna. W praktyce orzeczniczej sądy są tu nawet bardziej liberalne niż Minister Finansów. W dość licznych wyrokach wymagają tylko tego, aby do podatnika dotarła informacja chociażby o wszczęciu postępowania karnego lub karnego skarbowego. Samo więc postanowienie o przedstawieniu zarzutów już powodowałoby zawieszenie biegu terminu przedawnienia²⁴⁾. Informacja może znajdować się nawet w treści decyzji organu podatkowego²⁵⁾. Jeszcze dalej poszedł WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 19 września 2012 r.²⁶⁾, w którym stwierdził: „przy interpretacji zapisu art. 70 § 6 pkt 1 [o.p.], należy przyjąć, że wszczęcie śledztwa lub dochodzenia zawiesza bieg terminu przedawnienia, jeśli podatek został o tym fakcie poinformowany, a więc został zawiadomiony przez organ podatkowy, dowiedział się o tym fakcie z akt, czy też z okoliczności sprawy”. W wyroku tym sąd nie wymaga w istocie poinformowania podatnika, czyli podjęcia przez organ działania, które

24) Np. wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2012 r., I GSK 1286/11; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 grudnia 2012 r., I SA/Wr 873/12; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 listopada 2012 r., I SA/Sz 241/12, treść wyroków dostępna w *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

25) Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 listopada 2012 r., VIII SA/Wa 546/12, wyrok nieprawomocny, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

26) I SA/Go 541/12, *Vademecum Doradcy Podatkowego*.

22) Np. wyrok WSA w Łodzi z dnia 30 stycznia 2013 r., I SA/Łd 1304/12, wyrok nieprawomocny.

23) III SA/Wa 2893/11 oraz III SA/Wa 2933/11, treść wyroków dostępna w *Vademecum Doradcy Podatkowego*, uzasadnienia wyroków są niemal identyczne.

prowadziłoby do przekazania mu informacji o istnieniu przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia, ale skupia się na tym, czy podatnik wie o istnieniu tej przesłanki.

10. Podstawa prawna przekazania informacji

Rudymენტarną zasadą państwa prawnego jest zasada legalizmu. Sprowadza się ona do tego, że organ władzy publicznej musi zawsze być w stanie wskazać podstawę prawną swego działania²⁷⁾. W kontekście wyroku TK Minister Finansów został „zmuszony” do wprowadzenia obowiązku informowania podatników o braku przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego nie przewidują żadne przepisy. Poszukując podstawy prawnej działania, w interpretacji z dnia 2 października 2012 r. wskazano na zasadę informowania wynikającą z art. 121 o.p.

Wskazanie takiej podstawy prawnej ma poważne konsekwencje praktyczne. Znalazłyby bowiem do analizowanego działania zastosowanie wszystkie regulacje działu IV o.p., a przede wszystkim przepisy o doręczeniach. Byłoby to z punktu widzenia organów podatkowych rozwiązanie optymalne z uwagi na możliwość doręczenia zastępczego i uregulowanie skutków nieodebrania korespondencji przez podatnika. Brak możliwości zastosowania przepisów ordynacji podatkowej dotyczących skuteczności doręczenia, np. w sytuacji braku odbioru pisma przez adresata, powodowałby, że organ musiałby włożyć niekiedy dużo wysiłku w faktyczne przekazanie informacji, gdy podatnik nie odbierałby korespondencji.

Jednak koncepcja ta jest trudna do zaakceptowania chociażby z tego powodu, że nie zawsze, gdy kończy się bieg terminu przedawnienia, trwa jeszcze postępowanie podatkowe. Sytuacja może przecież wyglądać tak, że istnieje decyzja ostateczna, a postępowanie w sprawie o przestępstwo karne skarbowe trwa nadal i zbliża się upływ terminu przedawnienia. W takim wypadku organ podatkowy nie może wskazać jako podstawy swego działania art. 121 o.p., gdyż po prostu nie ma postępowania, do którego można byłoby „podczepić” poinformowanie podatnika.

Wydaje się, że

poinformowanie podatnika jest samodzielną czynnością organu podatkowego, która jest odrębna od postępowania w sprawie podatkowej czy ewentualnie kontroli podatkowej. Wskazanie jego podstawy prawnej jest z natury niemożliwe, skoro przepisy prawa nie przewidują takiej instytucji.

Powyższe uwagi nie dotyczą sytuacji, gdy otrzymanie przez podatnika informacji o zdarzeniu powodującym zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje

w innym trybie – niejako przy okazji – postawienia zarzutów lub w treści uzasadnienia decyzji podatkowej.

11. Treść informacji

Liberalnemu podejściu do formy prawnej zawiadomienia musi w sposób dorozumiany towarzyszyć analogiczne podejście do treści informacji. Minister Finansów – jak wyżej wskazano – oczekuje, że organy podatkowe będą informowały podatnika nie o prowadzeniu postępowania karnego lub karnego skarbowego, ale o fakcie braku skutku w postaci przedawnienia zobowiązania podatkowego. „W zawiadomieniu organ podatkowy ogranicza się wyłącznie do poinformowania o dacie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wystąpienia przesłanki, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 [o.p.]” – stwierdzono w interpretacji ogólnej. Oznacza to, że „w zawiadomieniu nie podaje się informacji o okolicznościach i powodach wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, przesłankach oraz zakresie tego postępowania”. Takie stanowisko należy ocenić pozytywnie. Nie zawsze bowiem zaistnieje tożsamość podatnika i podmiotu odpowiedzialności karnej skarbowej. W tej sytuacji podejrzany lub oskarżony (będący np. pracownikiem podatnika) ma pełne prawo oczekiwać od organów podatkowych pełnej ochrony informacji o jego sytuacji prawnej w stosunku do osób trzecich (tu: podatnika).

Stanowisko sądów administracyjnych sprowadza się do tego, że podatnik dowiaduje się o fakcie prowadzenia postępowania, informację zaś o tym, iż wskutek tego nie nastąpi przedawnienie w ustawowym terminie, musi samodzielnie „wyinterpretować”.

12. Termin przekazania informacji

Informacja musi trafić do podatnika przed upływem terminu przedawnienia. Pewne wątpliwości można mieć co do stanowiska wyrażonego w interpretacji, że „Zawiadomienie powinno być doręczone podatnikowi nie później niż przed upływem pięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 70 § 1 [o.p.]”. Odzwierciedla on dość dobrze sentencję wyroku TK, w którym stwierdzono: „podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 [o.p.]”. Tymczasem w praktyce przedawnienie nie musi wcale nastąpić wraz z upływem terminu, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p., czyli z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Bieg terminu może być przecież zawieszony lub przerywany. W takim wypadku upływ terminu przedawnienia nastąpi w innym momencie niż wynikający z art. 70 § 1 o.p. Przykładowo, jeżeli dokonano zabezpieczenia, które zostało następnie po roku uchylone, to w momencie upływu terminu z art. 70 § 1 o.p. do upływu terminu przedawnienia zostanie jeszcze rok – czy w czasie tego roku organ mógłby jeszcze powiadomić podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego?

27) Artykuł 120 o.p.

Logika nakazywałaby udzielić pozytywnej odpowiedzi na to pytanie, jednak treść wyroku nie jest wcale jednoznaczna. Problemów dałoby się uniknąć, gdyby TK w sentencji wyroku odwołał się tylko do „upływu terminu przedawnienia” albo odniósł się do „art. 70”, a nie „art. 70 § 1” o.p.

Organ podatkowy może poinformować podatnika nawet po zakończeniu postępowania karnego skarbowego, byleby tylko stało się to przed upływem terminu przedawnienia.

13. Podmiot informowany

Podmiotem, który należy powiadomić o braku przedawnienia zobowiązania podatkowego, jest oczywiście podatnik. Trzeba jednak pamiętać, że nie zawsze istnieje spójność między podmiotowością na gruncie prawa karnego skarbowego (lub karnego) a podmiotowością podatkową. Postępowanie karne skarbowe może być prowadzone przeciwko osobie fizycznej będącej pracownikiem lub członkiem zarządu spółki kapitałowej. Jeżeli nawet zostaną mu przedstawione zarzuty, to wątpliwe jest, aby można było to potraktować jako poinformowanie jego pracodawcy.

Niekiedy sytuacja będzie jeszcze bardziej niejasna. Dobrym przykładem problemów praktycznych może być stan faktyczny, którego dotyczył wyrok WSA w Łodzi z dnia 30 stycznia 2013 r.²⁸⁾ Wspólnikowi spółki jawnej postawiono zarzut podania nieprawdy w deklaracjach VAT-7. Sąd, wydając wyrok, nie odniósł się do tego, że podatnikiem podatku od towarów i usług jest spółka jawna, a nie wspólnik spółki²⁹⁾. Problem jest na tyle skomplikowany, że każdy wspólnik spółki jawnej jest uprawniony do reprezentowania spółki wobec osób trzecich i prawa tego nie można ograniczyć³⁰⁾. Organ podatkowy mógłby więc poinformować spółkę o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia w ten sposób, że zwróciłby się do wspólnika. Jednak w takim wypadku wspólnik działałby w charakterze reprezentanta spółki, w kontekście zaś przedstawiania zarzutów oczywiście działał w innym charakterze – jako osoba fizyczna oskarżona o przestępstwo karne skarbowe. Dyskusyjne jest, naszym zdaniem, czy w tym szczególnym wypadku samo postawienie zarzutów wspólnikowi może być równoznaczne z poinformowaniem spółki.

14. Niezasadnie wszczęte postępowania a zawieszenie biegu terminu przedawnienia

Wszczęcie postępowania karnego skarbowego oraz poinformowanie o nim podatnika przed upływem terminu wyczerpuje wymogi, które muszą być spełnione w celu

28) I SA/Łd 1304/12, wyrok nieprawomocny.

29) Trzeba zastrzec, że nie wywarło to wpływu na prawidłowość rozstrzygnięcia, gdyż i tak zarzut został przedstawiony już po upływie terminu przedawnienia, przed tym momentem toczyło się tylko postępowanie w sprawie.

30) Artykuł 29 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.).

zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Nie ma więc znaczenia sposób zakończenia postępowania karnego skarbowego. W wyroku NSA z dnia 30 listopada 2012 r.³¹⁾ stwierdzono: „strona podnosi (...), że niezasadnie Sąd pierwszej instancji założył, że podatnik podał w deklaracjach VAT nieprawdę i uszczuplił (...) VAT. Skarżący kwestionuje zatem zasadność wszczęcia postępowania [karnego skarbowego], a nie jego wpływ na zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w świetle art. 70 § 6 pkt 1 o.p. W tym zakresie należy podzielić stanowisko (...), że organ podatkowy nie ma możliwości weryfikacji prawidłowości wszczęcia, czy innych czynności podejmowanych w toku postępowania [karnego skarbowego]. Do oceny, czy dana osoba popełniła czyny określone w przywołanych w postanowieniu o wszczęciu dochodzenia przepisach k.k.s., nie dochodzi w ramach postępowania podatkowego, a ocena ta pozostaje bez wpływu na określenie skutków z art. 70 § 6 pkt 1 o.p.”

W efekcie „bezkarne” pozostają działania organów podatkowych, które zdają się niekiedy wszczynać postępowanie karne skarbowe, a nawet stawiać zarzuty, tylko w celu przedłużenia biegu terminu przedawnienia. Oczywiście takie działanie można kwalifikować jako nadużycie prawa przez organ władzy publicznej.

15. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego a „tajność” innych zawiesznień i przerw biegu terminu przedawnienia

Konsekwencje wyroku TK zdają się dotyczyć także innych sytuacji, gdy skutek działania organu podatkowego dochodzi do zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia.

Nie zawsze zwracano wystarczającą uwagę na to, że podatnik musi w momencie hipotetycznego upływu terminu przedawnienia wiedzieć, czy owo przedawnienie nastąpiło.

Spory dotyczyły między innymi tego, czy zawiadomienie podatnika o zastosowaniu środka egzekucyjnego, który miałby przerwać bieg terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p., musi nastąpić przed upływem terminu przedawnienia. Obecnie trudno mówić o jednolitej linii orzeczniczej w tym zakresie. W wyroku NSA z dnia 15 czerwca 2012 r.³²⁾ stwierdzono, że momentem przerwania biegu terminu przedawnienia jest zastosowanie środka egzekucyjnego, a nie zawiadomienie podatnika o zastosowaniu tego środka. W efekcie zawiadomienie mogłoby nastąpić już po upływie terminu przedawnienia z art. 70 § 1 o.p. Zapadają także wyroki odmienne, w których sądy wymagają, aby obydwie zdarzenia nastąpiły przed upływem terminu przedawnienia³³⁾. W kontekście wyroku TK

31) I FSK 113/12, Vademecum Doradcy Podatkowego.

32) I FSK 1456/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.

33) Np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 lutego 2012 r., I SA/Gl 561/11, Vademecum Doradcy Podatkowego.

sądy muszą przyjąć wykładnię prokonstytucyjną i uznać, że co prawda zastosowanie środka egzekucyjnego przerywa bieg terminu przedawnienia, ale warunkiem tego jest zawiadomienie podatnika przed upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 o.p.

Analogicznie należy podejść do problemu zawieszenia biegu terminu przedawnienia wskutek wpisu zastawu skarbowego. Na podstawie art. 42 § 6 o.p. organ podatkowy musi powiadomić podatnika o wpisie zastawu, ale nie wskazano żadnego terminu na dokonanie tej czynności. Oczywiście w świetle wyroku TK należy wymagać poinformowania podatnika przed upływem hipotetycznego terminu przedawnienia. W sytuacji gdy organ nie zdąży tego dokonać przed upływem terminu przedawnienia, zastaw skarbowy wygaśnie, gdyż jest prawem akcesoryjnym w stosunku do zabezpieczanego zobowiązania podatkowego, które wygaśnie wskutek przedawnienia.

16. Podsumowanie

Może być budujące to, że zarówno Minister Finansów, jak i sądy administracyjne starają się stosować do oczekiwań TK. Jednak w efekcie doszło do prawotwórczej działalności już nie tylko sądów administracyjnych, ale i Ministra Finansów. Interpretacja ogólna staje się instrumentem implementacji wyroków TK i to w zakresie, którego tenże wyrok nie dotyczył.

Analiza skutków wyroku TK oraz działań podejmowanych przez Ministra Finansów, a także orzecznictwa sądów administracyjnych prowadzi do dość oczywistego wniosku, że podmioty te nie są w stanie efektywnie zastąpić działań organów prawodawczych. Konieczne jest dokonanie nowelizacji ordynacji podatkowej (oraz ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne³⁴⁾, która zawiera analogiczne rozwiązania), tak aby doprowadzić

do ich zgodności z zasadami konstytucyjnymi, w takim kształcie, w jakim widzi je TK.

Oceniając obecne prace legislacyjne, trzeba stwierdzić, że niestety działania te skupiają się na dosłownym „przepisaniu” wyroku do ordynacji podatkowej i prawa celnego, bez zauważenia, iż wyrok ten w istocie zmusza do dokonania szerszych zmian dotyczących instytucji przedawnienia. Dokonanie zmiany tylko w zakresie informowania o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego będzie generowało kolejne zupełnie niepotrzebne spory między organami podatkowymi a podatnikami.

Summary

Consequences of Constitutional Tribunal judgment of 17 July 2012 on unconstitutionality of suspension of the running of limitation period about which the taxpayer was not informed

In the judgment of 17 July 2012 the Constitutional Tribunal declared the incompatibility to the Act of 2 April 1997 – Constitution of the Republic of Poland of Article 70 § 6 (1) of the Act of 29 August 1997 – Tax Ordinance [TO] to the extent to which it results in suspension of the running of the limitation period for a tax liability in connection with initiation of criminal proceedings or proceedings concerning a fiscal offence or fiscal misdemeanour about which the taxpayer was not informed until the moment identified in Art. 70 § 1 TO. In the general interpretation of 2 October 2012, the Minister of Finance presented a controversial thesis that the judgment in essence does not change anything in the legal situation of taxpayers until a relevant amendment of the Tax Ordinance is adopted. The writers point out defects in the standpoint of the Minister of Finance.

dr Izabela Andrzejewska-Czernek
Autorka jest radcą prawnym

dr hab. Wojciech Morawski
Autor jest radcą prawnym i pracownikiem Katedry Prawa Finansów Publicznych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu

34) Dz. U. Nr 68, poz. 622 z późn. zm. Artykuł 65 ust. 10 tej ustawy.

Pytania i odpowiedzi

www.abc.com.pl/vdp

Zagadnienie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego stanowi także przedmiot pytań kierowanych do redakcji przez Klientów publikacji *Vademecum Doradcy Podatkowego*, m.in.:

- W toku postępowania odwoławczego dotyczącego wymiaru podatku spółka podniosła m.in. zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego. Organ podatkowy twierdzi, że przed upływem terminu przedawnienia doszło do jego zawieszenia, albowiem spółka została poinformowana o toczącym się postępowaniu karnym skarbowym. Czy w tej sytuacji istniała konieczność odrębnego poinformowania podatnika (podmiotu zbiorowego), że pewnej osobie fizycznej został postawiony zarzut popełnienia przestępstwa skarbowego; przestępstwa wiążącego się ze zobowiązaniami podatkowymi podatnika (podmiotu zbiorowego)?
- Po wydaniu i doręczeniu przez UKS decyzji za lata 2007 i 2008 podatnik w lipcu 2012 r. dokonał wpłaty całości zaległości podatkowej wraz z odsetkami. Po ok. 3 miesiącach podatnikowi ogłoszone zostały zarzuty z k.k.s., które postawiono w związku ze stwierdzonymi w wydanych decyzjach nieprawidłowościami. Postępowanie wszczęte z k.k.s. następnie zawieszono z uwagi na toczące się postępowanie odwoławcze od decyzji UKS. Poinformowano też podatnika, że owo wszczęcie postępowania karnego skarbowego powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Czy to stanowisko organu podatkowego jest zasadne?