

stracyjnych obu instancji zostały wydane z naruszeniem prawa wynikającym z niewłaściwej wykładni językowej przepisów podatkowych oraz nie są zgodne z fundamentalnymi zasadami podat-

ku od wartości dodanej, a także przepisami dyrektywy unijnej, do których stosowania Polska zobowiązała się w momencie akcesji w poczet państw członkowskich Unii Europejskiej.

Maciej Jendraszczyk

ARTYKUŁ

ZMIANY W PRZEPISACH REGULUJĄCYCH ZAWIESZENIE BIEGU TERMINU PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO – KILKA SŁÓW O PLANACH NOWELIZACJI ORDYNACJI PODATKOWEJ PO WYROKU TK Z 17 LIPCA 2012 R.

1. Uwagi wstępne

Zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej¹ 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. W wyroku z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11) Trybunał Konstytucyjny orzekł, że przepis ten jest niezgodny z Konstytucją RP².

Pierwsza propozycja nowelizacji Ordynacji podatkowej, będąca odpowiedzią na wyrok TK, pojawiła się już 24 sierpnia 2012 r. Projekt ten zakończył jednak swój żywot już na etapie uzgodnień międzyresortowych³. Druga propozycja nowelizacji – powstała z inicjatywy Senatu – pozostaje wciąż nieuchwalona⁴. Stwarza to okazję do dyskusji na temat projektu zmian, dotyczących wpływu wszczęcia po-

stępowania karnego skarbowego na bieg terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, skutków, jakie mogłyby to powodować, oraz rzeczywistej potrzeby zmian prawa w tym zakresie.

2. Co wynika z wyroku Trybunału Konstytucyjnego?

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 17 lipca 2012 r. stwierdził, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jest niekonstytucyjny 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 skarbowe⁵, o którym to postępowaniu podatnik nie został poinformowany najpóźniej z upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 O.p. Z uzasadnienia wyroku wynika, że przepis należy znówelizować w taki sposób, aby podatnik wiedział, że termin przedawnienia w jego przypadku wydłużył się.

Ponadto w uzasadnieniu wyroku Trybunał zawarł kilka uwag o innych nieprawidłowościach w funkcjonowaniu przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Zauważył, że: „(...) w doktrynie pojawiły się głosy

⁵ W niniejszym artykule „wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe”, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 O.p., będzie dalej nazywane – w celu skrócenia wypowiedzi – „wszczęciem postępowania karnego”; pojęcie to w niniejszym artykule obejmować będzie wszczęcie wszystkich postępowań wskazanych w art. 70 § 6 pkt 1 O.p.

¹ Ustawa Ordynacja podatkowa z dnia 29 sierpnia 1997 r. (Dz.U. Nr 137, poz. 926), tj. z dnia 10 maja 2012 r. (Dz.U. z 2012 r. poz. 749) z późn. zm., dalej: O.p. lub Ordynacja podatkowa.

² Konkretnie z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

³ Informacja ze stron Rządowego Centrum Legislacji www.rcl.gov.pl

⁴ Projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy – Prawo celne zaproponowany przez Senat RP z 15 listopada 2012 r., druk nr 241, dostępny na stronie www.senat.gov.pl

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”⁶.

Odnosząc się do tej ostatniej kwestii Trybunał Konstytucyjny przytoczył stwierdzenie Ministra Finansów, że: „urzędy skarbowe dysponujące kompetencjami finansowymi organów postępowania przygotowawczego nie wszczynają postępowań karnych skarbowych jedynie w celu spowodowania zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego”. Trybunał ocenił, że sama możliwość nadużycia kompetencji przez organ państwa nie jest wystarczającą podstawą do uznania przepisu za niekonstytucyjny. Jednak – zdaniem Trybunału Konstytucyjnego – „(...) 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”⁷.

3. Pierwszy projekt nowelizacji

Pierwszy – po wydaniu powyższego wyroku TK – projekt zmian w przepisach dotyczących zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych Minister Finansów przedstawił 24 sierpnia 2012 r.⁸ Przepis art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej miał pozostać niezmieniony; jednocześnie do Ordynacji miano wprowadzić nowy artykuł 70c o następującym brzmieniu:

„Organ podatkowy pierwszej instancji zawiadamia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz o dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia”.

Z propozycji tej wynikało, że podatnik powinien otrzymać dwa zawiadomienia:

1. o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,
2. o dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

Obu zawiadomień ma dokonać „organ pierwszej instancji”.

⁶ Zob. pkt 5.3 wyroku, s. 24.

⁷ Zob. pkt 5.3 wyroku, str. 24-25.

⁸ Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (wszystkie wersje) dostępny jest na stronie Rządowego Centrum Legislacji – <http://legislacja.rcl.gov.pl/>

Lektura projektu nowelizacji prowadzi do wniosku, że jej celem była jak najprostsza realizacja zaleceń zawartych w wyroku TK. Ustawodawca, aby rozwiązać problem niekonstytucyjności art. 70 § 6 pkt 1 O.p., chciał dodać po prostu bliżej nieokreślony co do formy i konsekwencji „obowiązek zawiadomienia podatnika” o zawieszeniu. Z tej propozycji nowelizacji wynika, że pomimo wielu sygnałów dotyczących negatywnych skutków wadliwego przepisu o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia⁹, projektodawca nie objął tego zagadnienia głębszą refleksją.

Błędy tkwiące w tej propozycji zostały bardzo szybko dostrzeżone przez organizacje przedsiębiorców¹⁰. Po pierwsze, zastrzeżenia budził brak określenia, w jakim trybie należy dokonać obu zawiadomień. Zdaniem projektodawcy (s. 30. uzasadnienia projektu) brak wskazania trybu oznacza, że zawiadomienie „ma charakter informacyjny”. Co to znaczy? Wyrażenie to nie jest zdefiniowane w przepisach. Wydaje się, że znaczenie tego przepisu byłoby w praktyce niewielkie.

Po drugie, projektowane przepisy nie miały określać terminu doręczenia ani żadnej sankcji w przypadku braku któregośkolwiek z zawiadomień. Najprawdopodobniej oznacza to, że zawiadomienie (lub nie) podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie miałyby znaczenia dla biegu terminu przedawnienia, który zostałby już i tak wstrzymany za pomocą wszczęcia postępowania karnego. Obowiązek poinformowania podatnika istniałby, ale jego niewypełnienie nie wiązałoby się z żadnymi konsekwencjami. Z punktu widzenia podatnika konsekwencje braku takiego zawiadomienia mogły być jednak daleko idące. Nie wiedziałby, że jego zobowiązania podatkowe się nie przedawniły. Nieświadomość podatnika w tym zakresie okazała się przecież decydującym czynnikiem przy uznawaniu przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. za niekonstytucyjny.

⁹ Bezpośrednio na temat wadliwych skutków tego przepisu powstało 6 poważnych opracowań naukowych oraz kilkanaście artykułów w prasie codziennej. Przygotowano też na zlecenie Rady Podatkowej PKPP Lewiatan – „Raport na temat stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa w praktyce państwowych organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej”.

¹⁰ Zob. opinie do projektu „Ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw” z 24 sierpnia 2012 r. przygotowane przez PKPP „Lewiatan” (s. 12) oraz Business Centre Club z 17 września 2012 r. (s. 11).

Z tego względu nadanie zawiadomieniu jedynie „charakteru informacyjnego” i brak konsekwencji prawnych braku jego dokonania sprowadziłoby je do nic nie znaczącej formalności.

Obu zawiadomień miałyby dokonać „organ pierwszej instancji”. Nie wiadomo jednak, na jakiej podstawie i skąd organ ten miałby się o takim postępowaniu karnym dowiedzieć. Może się przecież zdarzyć, że postępowanie przygotowawcze jest prowadzone przez organ inny niż „organ pierwszej instancji”. W takim przypadku „organ pierwszej instancji” – czyli np. wójt – musiałby najpierw dowiedzieć się o tym, że toczy się postępowanie przygotowawcze. Przepływ informacji między właściwymi organami – jak zauważa później sam Minister Finansów w swoich uwagach do zawierającego podobny błąd senackiego projektu nowelizacji – wymaga uregulowania w przepisach.

Dla „organu pierwszej instancji” problemem mogłoby też być doręczenie podatnikowi zawiadomienia o dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia. Organ taki nie posiada często informacji o zakończeniu postępowania karnego skarbowego. Informację taką ma on jedynie wtedy, gdy postępowanie to zakończy się na etapie postępowania przygotowawczego, prowadzonego przez ten sam organ (a zatem, gdy nastąpi umorzenie postępowania na tym etapie)¹¹. Jeżeli natomiast postępowanie zakończy się prawomocnym wyrokiem sądu, to sąd powinien poinformować odpowiedni organ o jego zakończeniu. Poinformowanie podatnika o dotyczących go kwestiach związanych z przedawnieniem musiałoby być zatem poprzedzone prawidłowym i sprawnym przepływem informacji między właściwymi organami państwa, co z kolei musiałoby być poprzedzone kilkoma zmianami w prawie.

4. Propozycja Senatu

Omówiony powyżej projekt zakończył swój byt prawny na etapie uzgodnień międzyresortowych i w tym momencie prace nad nowelizacją przejął Senat RP. Senat za podstawę podjęcia inicjatywy ustawodawczej przyjął swój własny regulamin, który w art. 85a zobowiązuje go do podejmowania inicjatywy ustawodawczej w celu wykonywania

orzeczeń TK¹². Senat zaproponował nowy projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy – Prawo celne¹³. Omawiana propozycja Senatu powstawała w kilku etapach – pierwotny senacki projekt przepisu został zaopiniowany przez szereg organów państwa i innych uprawnionych podmiotów. Opinie w sprawie projektu przedstawili między innymi: Minister Finansów, Minister Sprawiedliwości i Krajowa Rada Doradców Podatkowych (dalej: KRDP). Minister Finansów w ramach opinii do senackiego projektu przedstawił kompletną propozycję brzmienia nowelizowanych przepisów. Propozycja Ministra Finansów została niemal w całości uwzględniona przez Senat. Część uwag pozostałych uprawnionych do opiniowania projektu podmiotów również została wykorzystana w pracach nad projektem.

Aktualnie propozycja Senatu dotyczy nowelizacji trzech ustaw: Ordynacja podatkowa, Kodeks Karny Skarbowy i Prawo celne¹⁴. Proponuje się następujące zmiany przepisów dotyczących podatków:

W artykule 70 § 6 O.p. zmienia się treść § 6 pkt 1):

„§ 6. *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, o którym **podatnik został zawiadomiony**, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania;”.

¹² W Konstytucji i ustawach nie ma przepisów kompetencyjnych rozstrzygających, kto powinien wziąć na siebie naprawianie błędów w ustawach, wskazanych w wyrokach Trybunału Konstytucyjnego. W praktyce ciężar ten przyjął na siebie senat – zob. art. 85a uchwały Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z 23 listopada 1990 r. Regulamin Senatu, Monitor Polski z 2010 r. Nr 39, poz. 542 i Nr 57, poz. 771 oraz z 2011 r. Nr 6, poz. 62.

¹³ Zgodnie z pierwotnym projektem art. 70 w § 6 pkt 1 otrzymałby następujące brzmienie: „§ 6. 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, a podatnik został o tym postępowaniu poinformowany najpóźniej z upływem terminu przedawnienia;”.

¹⁴ Zob. sprawozdanie Komisji Ustawodawczej oraz Komisji Budżetu i Finansów Publicznych o projekcie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy – Prawo celne (druk nr 241S), zamieszczone na stronie internetowej www.senat.gov.pl. Niniejsze opracowanie pomija nowelizację ustawy Prawo celne.

¹¹ Opinia do późniejszego, senackiego projektu zmian, przygotowana przez Ministra Sprawiedliwości z 26 marca 2013 r., znak: DPK-II-442-146/12/19.

Proponuje się, aby po art. 70b dodać art. 70c w brzmieniu:

„Art. 70c. Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego zawiadomienia podatnika o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1, oraz o dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.”

W ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2013 r. poz. 186) zmianie ma ulec:

1) art. 133 (regulujący właściwość organów do prowadzenia postępowania przygotowawczego), w którym dodaje się § 3 w brzmieniu:

§ 3. Organy, o których mowa w § 1, informują o wszczęciu i prawomocnym zakończeniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe właściwe organy podatkowe lub celne, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego lub powstaniem długu celnego.

2) art. 134 (w którym wyszczególniono tzw. niefinansowe organy dochodzeniowe), w którym dodaje się § 1a w brzmieniu:

§ 1a. Organy, o których mowa w § 1, informują o wszczęciu i prawomocnym zakończeniu postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe właściwe organy podatkowe lub celne, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem zobowiązania podatkowego lub powstaniem długu celnego.

Ponadto w art. 134 zmienia się brzmienie § 5, który uzyskać ma następujące brzmienie:

„§ 5. Przepisy § 1, 1a, 2 i 4 stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy organ określony w § 1 pkt 1–3 jest właściwy do prowadzenia postępowania przygotowawczego w sprawie o czyn zabroniony jako przestępstwo lub wykroczenie określone w przepisach karnych innej ustawy, który wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.”

W art. 134a, zgodnie z którym prokurator prowadzi postępowanie przygotowawcze, jeżeli przepis ustawy tak stanowi, dotychczasową treść oznacza się jako § 1 i dodaje się § 2 w brzmieniu: „2. Przepis art. 134 § 1a stosuje się odpowiednio.”

5. Ocena propozycji Senatu

Najnowszy projekt Senatu nie jest wolny od wad – w dużej mierze podobnych do tych tkwiących w projekcie Ministra Finansów z sierpnia 2012 r. Nie określono terminu doręczenia zawiadomień podatnikowi – jedyną granicą czasową jest tu moment upływu terminu przedawnienia, ale nic nie wskazuje na to, aby nie mogło być to dokonane wcześniej. Już teraz można założyć, że brak określenia terminów doręczania zawiadomień podatnikowi powoduje, że utrudniona będzie kontrola dokonywania tych doręczeń. Okres, w czasie którego podatnik może otrzymać zawiadomienie, obejmie bowiem kilka lat, co utrudni sprawdzenie, czy i kiedy takie zawiadomienie zostało dokonane.

Nie określono też żadnych terminów przepływu informacji o postępowaniu karnym skarbowym między organami prowadzącymi to postępowanie a organami właściwymi do dokonywania zawiadomień podatników. Wiadomo tylko to, że jeśli podatnik zostanie właściwie zawiadomiony o wszczęciu postępowania karnego przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, przedawnienie nie nastąpi.

Organ prowadzący postępowanie karne skarbowe ma pełną dowolność, jeśli chodzi o termin zawiadomienia organu właściwego do zawiadomienia podatnika lub zawiadomienia samego podatnika. Jeżeli zrobi to zbyt późno lub w ogóle – nastąpi przedawnienie. Jeżeli odpowiednio wcześniej – przedawnienie nie nastąpi. Z tego wynika, że o tym, czy przedawnienie zobowiązania podatkowego nastąpi w określonym terminie, może zdecydować sposób działania organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze.

Senat, jako twórca projektu, nie odniósł się w treści jego uzasadnienia do problemu instrumentalnego wykorzystywania przepisu o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – wyłącznie w celu wydłużenia terminu do wydania decyzji wymiarowej.

W trakcie prac nad projektem, których przebieg można prześledzić na stronie Senatu, nie padło na ten temat ani jedno zdanie. Jednocześnie w uzasadnieniu ostatecznej wersji projektu stwierdzono, że wprowadzenie obowiązku zawiadamiania podatników o zawieszeniu zmobilizuje wszelkie właściwe organy do sprawniejszego i skuteczniejszego działania. Stwierdzono tam wprost, że „(...) nowelizacja może spowodować, że organy władzy pu-

*blicznej skuteczniej będą prowadziły postępowania karne (wykroczeniowe) i podatkowe (celne), co może przyczynić się do zwiększenia wpływów podatkowych (celnych)."*¹⁵

Można dostrzec, że zmiany w zakresie proponowanym przez Senat są niewystarczające, a w dyskusji nad nimi pomijane są bardzo istotne zagadnienia. Krajowa Rada Doradców Podatkowych opiniując projekt zgłosiła propozycję, by w ogóle odejść od dotychczasowego uzależnienia biegu terminu przedawnienia od toczącego się postępowania karnego. Innymi słowy zaproponowano, aby usunąć niekonstytucyjny przepis z systemu prawnego.

Cytując uzasadnienie aktualnej wersji projektu, „tej propozycji nie uwzględniono”. Nie tylko nie uwzględniono, ale w ogóle się do niej nie odniesiono. Abstrahując od tego, że treść opinii KRDP w tym zakresie była niezwykle lakoniczna, takie stwierdzenie w uzasadnieniu projektu musi dziwić. Wszak nietrudno zauważyć, że problem nieprawidłowości w funkcjonowaniu tego przepisu leżał u podstaw skargi do TK, której złożenie zaowocowało wyrokiem z 17 lipca 2012 r. Co więcej, przepis był kontrowersyjny już na etapie jego tworzenia. Sygnalizowano wtedy, że zmiana ta jest bardzo niekorzystna, a wręcz niebezpieczna dla podatników. Prof. Leonard Etel w sporządzonej na potrzeby Biura Analiz Sejmowych „Opinii w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk 414)” stwierdza wprost, że: „W art. 1 pkt 57 projektu jest zawarte nowe brzmienie art. 70 par. 4 (wówczas ten właśnie przepis stanowił, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – przyp. aut.). W przepisie tym proponuje się wprowadzenie bardzo niekorzystnego dla podatników rozwiązania, zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony z dniem wszczęcia postępowania podatkowego, karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo karne skarbowe lub wykroczenie skarbowe oraz wniesienie skargi do sądu administracyjnego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania, może skutkować tym, że wszelkie skutki opieszałości w prowadzeniu postępowania podatkowego zostaną przerwane na podatnika.”

¹⁵ Zob. s. 7 uzasadnienia projektu wniesionego do Sejmu uchwałą z 4 kwietnia 2013 r.

6. Uprawnienia Senatu a nowelizacja

Przepisami, które stanowiły podstawę podjęcia przez Senat inicjatywy ustawodawczej są, jak się wydaje, art. 85a i art. 85c regulaminu Senatu¹⁶. Zgodnie z tymi przepisami Marszałek Senatu kieruje orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego:

- 1) o niezgodności ustawy lub jej części,
- 2) o zgodności ustawy lub jej części, z którego treści wynika potrzeba dokonania zmian w ustawie,
- 3) sygnalizujące uchybienia i luki w prawie, których usunięcie jest niezbędne dla zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej

do Komisji Ustawodawczej, zlecając jej zbadanie konieczności podjęcia działań ustawodawczych w tym zakresie (art. 85a ust. 1. regulaminu Senatu).

Zgodnie z art. 85c regulaminu Senatu, projekt, o którym mowa w art. 85a ust. 3 pkt 1, oraz wnioski o wprowadzenie poprawek do tego projektu, mogą obejmować wyłącznie zmiany zmierzające do wykonania orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego oraz ich niezbędne konsekwencje. Z przepisów tych nie wynika wprost, jaki powinien być zakres zmian w prawie możliwych do wprowadzenia za pośrednictwem Senatu. Analiza omawianych przepisów regulaminu Senatu i okoliczności towarzyszących ich wprowadzeniu (o czym niżej) prowadzi do wniosku, że tą drogą zapobiega się powstawaniu luk w prawie. Inicjatywa ustawodawcza Senatu dotyczyć miała tych zmian przepisów, którymi żaden inny organ nie może się odpowiednio szybko zająć.

Szefowa Kancelarii Senatu, Ewa Polkowska, w rozmowie z Piotrem Wachtanem, opublikowanej na łamach serwisu Obserwator Konstytucyjny (<http://www.obserwatorkonstytucyjny.pl/>), odnosząc się do przepisów art. 85a regulaminu Senatu stwierdziła: „W ostatniej kadencji Senatu Komisja Ustawodawcza zajmowała się 208 wyrokami Trybunału Konstytucyjnego, które trafiły do Marszałka. W wyniku procedury senackiej wniesiono do Sejmu 77 inicjatyw ustawodawczych wykonujących wyroki Trybunału Konstytucyjnego. (...) We wszystkich przypadkach, w których Senat nie skorzystał z prawa inicjatywy ustawodawczej, Komisja uznała, że nie ma luki w systemie prawa,

¹⁶ Uchwała Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z 23 listopada 1990 r., Monitor Polski z 2010 r., Nr 39, poz. 542, Nr 57 poz. 771 oraz z 2011 r. Nr 6 poz. 62. Dostępny na stronie internetowej Senatu RP.

którą trzeba wypełnić przez podjęcie inicjatywy ustawodawczej, albo też uznała, że nie ma kompetencji, by tą materią się zająć. I to z różnych względów: bo na przykład dotyczyło to nie ustaw, a dziełziny wykonawczej – rozporządzeń, aktów niższego rządu, do których instrumenty są w rękach rządu, albo też materia była zbyt obszerna, żebyśmy mogli w Senacie odpowiedzialnie się nią zająć.”

W kwestii przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Senat wystąpił z inicjatywą ustawodawczą. W prawie nie ma przeszkód, aby Senat podjął inicjatywę ustawodawczą w dowolnym zakresie – na podstawie art. 118 Konstytucji. Regulamin Senatu nie ogranicza wynikających z Konstytucji RP uprawnień samego Senatu. Nie ogranicza też prerogatyw innych podmiotów uprawnionych do podejmowania inicjatywy ustawodawczej.

Otwartym pozostaje pytanie, czy w tej konkretnej sprawie Senat jest najwłaściwszym podmiotem? Zmiany, które muszą być wprowadzone, są dużej wagi i wymagają fachowej wiedzy, której oczekiwać można głównie od Ministra Finansów oraz podległego mu urzędu. Wydaje się słuszne, aby zmiany głęboko ingerujące w system podatkowy, dotyczące kontrowersyjnych, od lat krytykowanych w doktrynie przepisów, były projektowane przez podmiot wyposażony w odpowiednie kompetencje. Podjęcie inicjatywy ustawodawczej w odniesieniu do nowelizacji art. 70 § 6 pkt 1 O.p. przez Ministra Finansów byłoby zatem zasadne tym bardziej, że próbę projektu nowelizacji w Ministerstwie Finansów już podjęto i przerwano, po czym Senat rozpoczął nad nią prace od nowa.

7. Jaka jest faktyczna potrzeba zmiany stanu prawnego?

Kolejna zmiana przepisów dotyczących możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego wymaga z pewnością pogłębionej refleksji. Może się bowiem okazać, że przepisy te są zbędne w polskim systemie podatkowym. W celu podjęcia inicjatywy zmian należy też zastanowić się, gdzie leży sedno problemów wywoływanych przez przepisy o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia w obecnym kształcie.

To, że postępowania karne skarbowe są wszczynane głównie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, a zatem w celu innym niż przewidziany przez usta-

wodawcę¹⁷, jest faktem powszechnie znanym i szeroko przedyskutowanym w literaturze przedmiotu. W lipcu 2012 roku opracowano wstępny raport, który stanowi podsumowanie starań o jednoznaczne określenie skali tego zjawiska¹⁸.

Na potrzeby wspomnianego raportu przeanalizowano liczbę i daty wszczynanych postępowań karnych skarbowych w kontekście postępowań podatkowych toczących się tuż przed upływem ustawowego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie orzecznictwa sądów administracyjnych¹⁹. W wyniku tego badania ujawniła się wyraźna tendencja, która pozwala na sformułowanie tezy, że przewidziany w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. przypadek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego „służy organom podatkowym do wszczynania postępowań karnych skarbowych – bez względu na istnienie uzasadnienia wszczęcia tego postępowania, ale wyłącznie w celu osiągnięcia skutku w postaci wydłużenia terminu do wydania decyzji wymiarowej”²⁰. Warto dodać, że prace nad ostatecznym raportem w tej sprawie trwają już ponad rok – od takiego czasu bowiem Autorzy raportu podejmują działania mające na celu uzyskanie potrzebnych danych od organów podatkowych. Organy te jednak uchylają się od udzielenia informacji²¹, kwestionując ich kwalifikację prawną jako informacji publicznej o których mowa w ustawie o dostępie do informacji publicznej z dnia 6 września 2001 r.²².

¹⁷ Zob. art. 114 ustawy Kodeks karny skarbowy, tj. z dnia 27 listopada 2012 r. (Dz.U. z 2013 r. poz. 186) z późn. zm., dalej: KKS oraz art. 2 par. 1 ustawy Kodeks karny skarbowy z dnia 6 czerwca 1997 r. (Dz.U. Nr 89, poz. 555) z późn. zm. w zw. z art. 113 par. 1 KKS.

¹⁸ Wspomniany wcześniej raport Rady Podatkowej Lewiatan: <http://www.radapodatkowa.pl/pl/a/Raport-nt-stosowania-art-70-6-pkt-1-ustawy-Ordynacja-podatkowa-w-praktyce-panstwowch-organow-podatkowych-oraz-organow-kontroli-skarbowej>

¹⁹ Twórcy raportu wywodzą, że badanie ograniczyło się wyłącznie do analizy tego rodzaju przypadków ujawnionych w orzecznictwie sądów administracyjnych z uwagi na to, że administracja podatkowa nie udostępniła badającym danych o liczbie i dacie wszczynanych postępowań karnych skarbowych w kontekście postępowań podatkowych toczących się tuż przed upływem przedawnienia (zob. str. 25 raportu).

²⁰ Zob. s. 26 raportu.

²¹ Do dnia 1 lipca 2013 r. jedynie 5 urzędów kontroli skarbowej udzieliło informacji publicznej w żądanym przez autorów raportu zakresie.

²² Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej, Dz.U. z 8 października 2001 r. z późn. zm.

W obliczu tej sytuacji wszelkie potrzebne dane powinny być zebrane i przeanalizowane, a wyniki analizy upublicznione. W przypadku potwierdzenia tez wynikających z wstępnego raportu istnieje potrzeba zastanowienia się nad przyczynami tego zjawiska, niezależnie od jego skali. W praktyce są tu dwie możliwości: albo organy administracji podatkowej są przeciążone i zwyczajnie nie mogą zdążyć ze wszystkim w 5 lat, albo wiele spraw jest odkładanych na „ostatnią chwilę”²³. Jeżeli przyczynę nadużywania instytucji z art. 70 § 6 O.p. stanowi pierwszy ze wskazanych przypadków, teoretycznie możliwych rozwiązań tego problemu jest przynajmniej kilka, łącznie z przedłużeniem okresu przedawnienia. Jeżeli przyczynę stanowi drugi z nich, warto podjąć trud zdyscyplinowania organów podatkowych lub też odpowiednich zmian organizacyjnych.

8. Podsumowanie

Z wyroku TK wynika, że podatnik powinien wiedzieć o tym, że jego zobowiązania podatkowe

się nie przedawniły. TK nie dał jednak ustawodawcy zbyt wielu wskazówek, w jaki sposób przepisy Ordynacji podatkowej powinny być zmienione. Dał za to sygnał, że instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie funkcjonuje prawidłowo.

Po wydaniu wyroku prace nad nowelizacją art. 70 § 6 pkt 1 O.p. podjął najpierw Minister Finansów, a następnie Senat. Propozycja Senatu jest obciążona wadami pomimo szerokiej dyskusji nad kształtem przyszłych przepisów i współpracy nad nowelizacją wielu organów państwa i innych uprawnionych podmiotów.

Projektodawca, który jest świadom wagi nowelizowanego przepisu i licznych nieprawidłowości, jakich jest on przyczyną, powinien sprawdzić, czy w istocie przepis ten jest niezbędny w systemie podatkowym, a jeśli tak, to jak powinien być skonstruowany, aby dotychczasowe nieprawidłowości wyeliminować. Z analizy prac nad projektami nowelizacji nie wynika, aby ta podstawowa kwestia została wnikliwie rozważona.

Izabela Andrzejewska-Czernek

²³ Druga ze wskazanych możliwości jest często powoływana w literaturze jako prawdziwa. I. Krawczyk w tekście „Wylączenie przedawnienia zobowiązania podatkowego a Konstytucja”, *Prawo i Podatki* 2009, nr 11, s. 13 wskazuje bezpośrednio, że: „Organy podatkowe nie dokonują bieżącej weryfikacji rozliczeń podatkowych, ale korzystając właśnie z okresu przedawnienia, czynią to zbyt późno. Również w prasie pojawiały się wielokrotnie sygnały, że organy podatkowe celowo wszczynają postępowania podatkowe tak późno, licząc na zwiększenie wysokości w ten sposób kwoty ewentualnych odsetek za zwłokę – tzw. hodowanie odsetek za zwłokę”.