

Minister sobie, a sądy sobie



IZABELA ANDRZEJEWSKA-CZERNEK
WOJCIECH MORAWSKI

Konsekwencje wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie niezgodności z ustawą zasadniczą zawieszania biegu terminu przedawnienia analizują prawnicy.

Po wyroku TK z 17 lipca 2012 r. (P30/11) wydano mającą go zrealizować interpretację ogólną Ministra Finansów. Akt ten okazał się być sprzeczny z samym wyrokiem TK, sprzeczny wewnętrznie i w opozycji do orzecznictwa. Sądy z interpretacji MF nie skorzystały, dokonując wykładni wyroku samodzielnie. Tymczasem problemy z instytucją zawieszania terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych może rozwiązać wyłącznie ustawodawca.

Trybunał w wyroku stwierdził niezgodność przepisu art. 70 § 1 pkt 6 ordynacji podatkowej z konstytucją. Lektura uzasadnienia wskazuje jednak coś innego – badany przepis jest zgodny z ustawą zasadniczą pod warunkiem, że podatnik zostanie poinformowany o wszczęciu postępowania karnego skarbowego przed upływem okresu przedawnienia. Niezgodność z Konstytucją RP dotyczy więc tego fragmentu przepisu, którego nie ma. Właściwie przepis jako taki nie utracił mocy obowiązującej, ale „działa” tylko wówczas, kiedy zostanie spełniony warunek powiadomienia podatnika.

Takie orzeczenie to jawna negacja zasady legalizmu działania organów władzy publicznej. Dotąd nie budziło wątpliwości, że organ taki 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 zawieszania biegu terminu przedawnienia.

Biorąc pod uwagę prawotwórczy charakter wyroku TK nie może dziwić to, że dość szybko pojawiły się wątpliwości co do dwóch kwestii:

- jaki skutek ma wyrok TK w stosunku do zaistniałych już zdarzeń, które miałyby zawieszać bieg terminu przedawnienia?
- jak organy podatkowe mają postępować po wydaniu wyroku TK?

Rozbieżne zdania

Stan prawny, który zaistniał wskutek wydania wyroku, można uporządkować wyłącznie za pomocą zmiany prawa. Oczywiście działania takie wymagają czasu. Zapewne dlatego MF w toku prac nad zmianą przepisów jednocześnie wydał

2 października 2012 r. interpretację ogólną, która w założeniu miałaby przynajmniej chwilowo dostosowywać praktykę działania organów podatkowych do treści wyroku TK (sygn. PK4/8012/239/AAN/12/1804). Okazuje się jednak, że treść interpretacji jest dość niejasna. Zdaniem ministra, z uzasadnienia wyroku wynika, że dotyczy on tylko art. 70 § 6 pkt 1 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. Jednocześnie MF podnosi, że ten sam artykuł w obecnie obowiązującym brzmieniu również zawiera normę niekonstytucyjną, w związku z tym przepis ten należy znolizować. W ocenie MF 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”. Nie budzi to zastrzeżeń.

Dalsze wnioski MF są jednak co najmniej dyskusyjne. Zdaniem ministra TK nie wskazał bowiem żadnych innych skutków wyroku. W szczególności TK nie wskazał, że orzeczenie nie uchyła ani też nie pozbawia prawnej skuteczności zawieszania biegu terminu przedawnienia, które nastąpiło wcześniej bez zawiadomienia podatnika. Co

więcej, MF dodaje, że takiego skutku nie można upatrywać także wobec zastosowania wspomnianego przepisu w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. Jednocześnie, stwierdzeniu „bezskuteczności” wyroku TK towarzyszy w interpretacji nałożenie na organy podatkowe obowiązku informowania podatników o tym, że zobowiązanie się nie przedawnia. Czyli – wyrok TK nie wpływa na niekonstytucyjnie przedłużony bieg terminu przedawnienia, ale jednocześnie po wyroku trzeba podatników o zawieszeniu tegoż biegu zawiadamiać. Brak konsekwencji w stanowisku MF dezorientuje nie tylko podatników, ale i organy podatkowe.

Zapomniane orzeczenia

Wydając interpretację, MF nie wziął pod uwagę orzecznictwa sądów administracyjnych. Zarówno przed, jak i po wydaniu interpretacji, sądy uznają, że brak powiadomienia podatnika o przerwaniu biegu terminu przedawnienia powoduje, że do zawieszania nie doszło. Sądy kompletnie zlekceważyły interpretację. Odniesienie się wprost do jej treści zawarte jest tylko w dwóch wyrokach WSA w Warszawie z 16 października 2012 r. (III SA/Wa 2893/11 oraz

III SA/Wa 2933/11). Sąd wskazał, że znana jest mu treść interpretacji ogólnej, ale nie podziela przedstawionego w niej stanowiska. „Sędziowie, sprawując wymiar sprawiedliwości, podlegają konstytucji i ustawom, wobec powyższego nie mogą pominąć treści wyroku wydanego przez TK i uznać, że skoro w orzeczeniu nie wskazano jego skutków, to orzeczenie żadnych skutków nie wywiera. 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.

MF zdaje się chyba wierzyć w to, że interpretacja ogólna skłoni sądy administracyjne do zmiany linii orzeczniczej na niekorzyść podatników. Jednak sądy administracyjne dość jasno wskazały, że nie tylko nie potrzebują pomocy w samodzielnej interpretacji wyroku TK, ale nawet uznały,

że są w stanie zastąpić TK w badaniu konstytucyjności późniejszych przepisów. Sądy administracyjne uznają bowiem, że tak samo niekonstytucyjny jest przepis art. 70 § 1 pkt 6 ordynacji podatkowej w brzmieniu aktualnie obowiązującym, mimo że nie dotyczył go wyrok TK.

Budujące jest to, że zarówno MF, jak i sądy administracyjne starają się stosować do oczekiwań TK. Jednak w efekcie doszło do prawotwórczej działalności już nie tylko sądów administracyjnych, ale i MF. Interpretacja ogólna staje się instrumentem implementacji wyroków TK i to w zakresie, którego tenże wyrok nie dotyczył. MF starając się walczyć za pomocą interpretacji ogólnej z utrwaloną już linią orzeczniczą, stoi na z góry przegranej pozycji. Konieczna jest nowelizacja ordynacji podatkowej. Nie może jej zastępować prawotwórcza interpretacja ogólna. ■

CV

Izabela Andrzejewska-Czernek – doktor nauk prawnych, prawnik **GW Tax**
Wojciech Morawski – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansów Publicznych Wydziału Prawa i Administracji UMK w Toruniu

