

*POSTĘPOWANIE KARNE SKARBOWE A PRZEDAWNIECIE – CZY
DA SIĘ UCYWILIZOWAĆ PRAKTYKĘ ORGANÓW PODATKOWYCH?*

V Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
6-7 marca 2020
Śniadanie podatkowe, Hotel Spichrz,
Toruń 7 marca 2019 r., godz. 8:00

Moderatorzy: Andrzej Ladziński (GWW), Alicja Sarna (MDDP)

Spis treści:

1.	Co mówi Ordynacja podatkowa?.....	3
2.	Jakie są fakty?.....	3
3.	A co na to Ministerstwo Finansów?	4
4.	Czy można liczyć na sądy administracyjne?	8
5.	Czekamy na Trybunał Konstytucyjny	24
6.	Co dalej?	26

1. CO MÓWI ORDYNACJA PODATKOWA?

Istota problemu:

Czy organy podatkowe / sądy administracyjne są uprawnione do weryfikowania zasadności wszczęcia postępowania o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe?

Przepisy prawa:

Art. 70 § 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.

2. JAKIE SĄ FAKTY?

	A	B	
Rok	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego	Postępowania karne skarbowe wszczęte w trakcie postępowania kontrolnego, którego przedmiotem było zobowiązanie przedawniające się z końcem danego roku	Udział procentowy (B/A)
2008	48	39	81%
2009	84	82	98%
2010	143	132	92%
2011	211	196	93%
2012	281	267	95%
2013	237	222	94%
2014	240	228	95%
	1244	1166	94%

Źródło: Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych w trakcie postępowań kontrolnych i podatkowych - analiza praktyki stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej; Raport podsumowujący wyniki badania danych uzyskanych w trybie dostępu do informacji publicznej przygotowany przez kancelarię GWW.

3. A CO NA TO MINISTERSTWO FINANSÓW?

Interpelacja nr 926 do ministra finansów w sprawie skandalicznych praktyk stosowanych przez administrację skarbową

Zgłaszający: Stanisław Tyszka

Data wpływu: 16-12-2019

Szanowny Panie Ministrze!

Zgodnie z informacjami medialnymi w administracji skarbowej utrzymuje się szkodliwa praktyka polegająca na celowym wszczynaniu postępowań karnoskarbowych w ostatnim kwartale przed upływem terminu przedawnienia. Taka praktyka ma na celu wydłużenie biegu przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz pognębienie podatnika jak największymi odsetkami. Zdaniem ekspertów takie praktyki są sprzeczne z konstytucją biznesu oraz mogą być przestępstwem (art. 231 Kodeksu karnego – przekroczenie uprawnień przez urzędnika). Ponadto administracja skarbową odmawia udzielenia informacji, ile takich przypadków miało miejsce w ostatnich latach.

W związku z powyższym zwracam się z uprzejmą prośbą o odpowiedź na następujące pytania:

1. Dlaczego administracja skarbową ciągle stosuje opisane powyżej skandaliczne praktyki?
2. Czy wobec urzędników stosujących opisane powyżej praktyki zastosowano odpowiedzialność dyscyplinarną lub skierowano zawiadomienie do prokuratury o podejrzeniu popełnienia przestępstwa z art. 231 Kodeksu karnego?
3. Dlaczego administracja skarbową odmawia udostępnienia danych na temat liczby postępowań skarbowych wszczętych w ostatnim kwartale przed upływem terminu przedawnienia?
4. Ile razy wszczęto postępowanie karnoskarbowe w ostatnim kwartale przed upływem terminu przedawnienia w ostatnich latach?

Bardzo proszę o podanie danych w tym zakresie za lata 2014-2019 z wyszczególnieniem poszczególnych lat.

Z poważaniem

Stanisław Tyszka

Odpowiedź na interpelację nr 926 do ministra finansów w sprawie skandalicznych praktyk stosowanych przez administrację skarbową

Szanowna Pani Marszałek,

W odpowiedzi na interpelację nr 926 z dnia 23 grudnia 2019 r. Pana Posła Stanisława

Tyszki w sprawie skandalicznych praktyk stosowanych przez administrację skarbową, uprzejmie informuję Panią Marszałek, co następuje.

Odnosząc się do pytania nr 1 interpelacji, dotyczącego stosowania przez administrację skarbową szkodliwych praktyk polegających na celowym

wszczynaniu postępowań karnych skarbowych w ostatnim kwartale przed upływem terminu przedawnienia, wyjaśniam, że jedyną przesłanką wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawie karnej skarbowej jest uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego. W sytuacji wystąpienia tej przesłanki organy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) mają obowiązek wszczęcia postępowania przygotowawczego, co wynika z zasady legalizmu określonej w art. 10 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. *Kodeks postępowania karnego* (Dz. U. z 2018 r. poz. 1987, z późn. zm.). Natomiast w przypadku braku uzasadnienia wszczęcie postępowania przygotowawczego nie jest możliwe. Ponadto obowiązujące przepisy nie ograniczają organów do podejmowania działań w postępowaniu przygotowawczym, poprzez wskazanie określonego terminu do podjęcia czynności przed nastąpieniem przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*

(Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.) wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe skutkuje zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Dodać należy, że postępowania przygotowawcze w sprawach karnych skarbowych są często wszczynane na podstawie zebranego materiału z kontroli celno-skarbowej lub kontroli podatkowej. Zatem od początku widoczny jest związek takiego postępowania z określonym zobowiązaniem podatkowym. Związek ten jest również widoczny na osi czasu. W takich przypadkach wszczęcie postępowania niejednokrotnie następuje na końcowym etapie kontroli albo nawet po jej zakończeniu. Być może stąd powstaje wrażenie instrumentalnego wykorzystywania ww. art. 70 § 6 pkt 1 *Ordynacji podatkowej*. Podkreślić zatem należy, że **przesłanką wszczęcia postępowania przygotowawczego i celem jego prowadzenia nie jest dokonanie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego** [podkr. własne].

Warto również zauważyć, że instytucja przedawnienia nie jest prawem podmiotowym podatnika. Przedawnienie jest wyłącznie wyrazem polityki ustawodawcy, który określa zarówno terminy jak i warunki jej stosowania. W uzasadnieniu do wyroku z dnia 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, Trybunał Konstytucyjny m.in. wskazał: „(...) Jednostka bowiem nie może oczekiwać korzyści, które mogłyby wynikać dla niej w związku z naruszeniem prawa, gdyż prawo nie ochrania tych, którzy poszukują poprawy własnej sytuacji w swoich bezprawnych działaniach (...)”. Wyrok ten dotyczy przerwania biegu terminu przedawnienia przez czynność egzekucyjną, jednak zawarte w nim argumenty są aktualne dla niniejszej sprawy. **W szczególności warto również zwrócić uwagę na kwestię hierarchii ważności – w uzasadnieniu do ww. wyroku Trybunał Konstytucyjny jasno stawia wyżej kwestię ściągальności danin publicznych od kwestii stabilizacji sytuacji prawnej (czyli właśnie przedawniania)** [podkr. własne]. Ustawowym wyrazem tej hierarchii jest istnienie takich przepisów jak art. 70 § 6 pkt 1 *Ordynacji podatkowej*.

Odpowiadając na pytanie nr 2 interpelacji pragnę poinformować, że Ministerstwo Finansów nie posiada informacji o ewentualnych przypadkach zastosowania odpowiedzialności dyscyplinarnej lub skierowania

zawiadomienia o podejrzeniu popełnienia przestępstwa z art. 231 Kodeksu karnego w związku z wszczęciem postępowania przygotowawczego w sprawie karnej skarbowej na krótko przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Jednocześnie należy dodać, że nadużycie instytucji wszczęcia postępowania przygotowawczego w celu przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego mogłoby ewentualnie być stwierdzone, jeżeli wszczęcie postępowania przygotowawczego byłoby nieuzasadnione, co w dalszym postępowaniu prowadziłoby do jego umorzenia. Wtedy można byłoby sformułować wniosek o instrumentalnym wykorzystywaniu, w związku z treścią przepisu art. z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, wszczynania postępowania przygotowawczego. Dokonanie oceny w tym zakresie wymaga jednak analizy akt konkretnych spraw.

Zwrócić natomiast należy uwagę, że każde postępowanie przygotowawcze w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe prowadzone jest pod nadzorem organu nadrzędnego nad finansowym organem postępowania przygotowawczego (dyrektora izby administracji skarbowej) lub prokuratora. Organy nadzorujące są obowiązane do dokonywania oceny czynności i decyzji procesowych podejmowanych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego, w tym np. oceny zasadności wszczynanych postępowań przygotowawczych.

Odnosząc się do pytań nr 3 i 4 interpelacji uprzejmie informuję, że dane statystyczne o wszczętych postępowaniach karnych skarbowych nie były i nie są systemowo gromadzone w korelacji do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Przygotowanie danych w tym zakresie za lata 2014 – 2019 wymagałoby zaangażowania znacznej liczby pracowników w jednostkach organizacyjnych KAS w kraju do analizowania spraw w większości archiwalnych, w znacznej części prowadzonych przez nieistniejące już finansowe organy postępowania przygotowawczego (inspektor kontroli skarbowej, urząd celny). Podkreślenia także wymaga, iż postępowania w tych sprawach znajdują się na różnym etapie procesowym w związku z tym akta postępowania przygotowawczego mogą znajdować się w dyspozycji innych organów niż finansowe organy postępowania przygotowawczego (sąd, prokuratura). Przekazanie więc ww. informacji wymagałoby znacznych sił i środków co mogłoby mieć negatywne skutki dla realizacji bieżących zadań przez Krajową Administrację Skarbową.

W tym kontekście warto natomiast zwrócić uwagę, że w marcu 2019 r. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców przesłał do Ministerstwa Finansów informację o 28

zindywidualizowanych podmiotach, wskazując na wszczęcie postępowań przygotowawczych na krótko przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Po wyjaśnieniu zasygnalizowanych spraw okazało się, że (stan na grudzień 2019 r.):

- w przypadku 20 podmiotów postępowania przygotowawcze były prowadzone w formie śledztwa, czyli w sposób zarezerwowany do najpoważniejszych przestępstw (9 spraw wszczęły organy prokuratorskie; 11 spraw wszczęły finansowe organy postępowania przygotowawczego, a następnie sprawy te przejęli do prowadzenia prokuratorzy lub są one prowadzone pod ich nadzorem), przy czym 2

- sprawy zostały zakończone odpowiednio skierowaniem do sądu aktu oskarżenia oraz prawomocnym umorzeniem przez organ prokuratorski;
- spośród ww. 28 podmiotów tylko wobec 8 podmiotów postępowania przygotowawcze wszczęły organy skarbowe w formie dochodzeń, przy czym 5 dochodzeń zostało zakończonych, w tym wyrokiem skazującym – 3 sprawy, udzieleniem przez sąd zezwolenia sprawcy na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności – 2 sprawy.
 - w przypadku 9 spośród 28 ww. podmiotów zawiadomienia o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych były kierowane jako czynność postępowania zlecona przez prokuratora organom KAS w ramach prowadzonego śledztwa.

Dodać należy, że w powyższych sprawach nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie podstaw do ich wszczęcia, a fakt umorzenia jednego z postępowań nie może prowadzić do takiego wniosku. Tym niemniej w związku z informacjami o możliwym wszczynaniu przez organy KAS postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego jedynie w celu uniknięcia jego przedawnienia, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów, Zastępca Szefa Krajowej Administracji Skarbowej skierował w maju 2019 r. pismo do dyrektorów izb administracji skarbowej, w którym zalecił podjęcie działań mających na celu wyeliminowanie ewentualnych przypadków takiego postępowania przez podległe organy.

Jednocześnie należy podkreślić, że Ministerstwo Finansów monitoruje sygnały o ewentualnym wystąpieniu nieprawidłowości w związku z wszczynaniem przez organy KAS postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych na krótko przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Mam nadzieję, że przedstawione wyjaśnienia stanowią wyczerpującą odpowiedź na złożoną interpelację i spotkają się z uprzejmą akceptacją Pani Marszałek.

Z poważaniem,

Z upoważnienia Ministra Finansów

Piotr Dziędzić

/- /

Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów

4. CZY MOŻNA LICZYĆ NA SĄDY ADMINISTRACYJNE?

Większość wyroków jest niekorzystna dla podatników:

Wyrok NSA z 16 października 2019 r., I GSK 807/17

- Przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. jest bowiem samo wszczęcie postępowania o przestępstwo (wykroczenie) skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony. Treść art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie daje także podstaw prawnych do weryfikacji zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Wyrok NSA z 9 listopada 2018 r., I FSK 2149/16

- Podnoszone przez kasatora kwestie związane z instrumentalnym w jego opinii wykorzystaniem postępowania karnoskarbowego w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych wykraczają poza zakres niniejszej sprawy. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym przyjmuje się, że art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie daje podstaw prawnych do weryfikacji zasadności i momentu wszczęcia postępowania dotyczącego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego.

Wyrok WSA w Szczecinie z 14 listopada 2018 r., I SA/Sz 624/18

- Treść art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie daje podstaw prawnych do weryfikacji zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

Wyrok NSA z 24 października 2018 r., II FSK 1152/16

- Przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie uprawnia organu podatkowego do weryfikacji zasadności wszczęcia postępowania karnego-skarbowego. Wyjątkiem byłaby sytuacja, w której dochodzenie zostałoby umorzone na skutek zmiany kwalifikacji czynu powodującego skutek tego rodzaju, że dochodzenie nie mogło być w ogóle prowadzone z uwagi na upływ terminu przedawnienia karalności czynu.

Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z 14 października 2018 r., I SA/Go 310/18

- Dopuszczenie kontroli sądów administracyjnych nad rozstrzygnięciami procesowymi podjętymi na gruncie postępowań karnych i karnoskarbowych wykraczałoby poza zakres kognicji sądów administracyjnych.

Wyrok NSA z 20 kwietnia 2018 r., II FSK 877/16

- Przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie uprawnia organu podatkowego do weryfikacji zasadności wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Wyjątkiem byłaby sytuacja, w której dochodzenie zostałoby umorzone na skutek zmiany kwalifikacji czynu powodującego skutek tego rodzaju, że dochodzenie nie mogło być w ogóle prowadzone z uwagi na upływ terminu przedawnienia karalności czynu.

ale jednak:

Wyrok NSA z 24 listopada 2016 r., II FSK 1488/15

- (...) bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uległ w sprawie zawieszeniu z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, bowiem - w zakresie w jakim błędnie zakwalifikowano postępowanie skarżącego jako przestępstwo skarbowe - nie istniał realny związek pomiędzy wszczęciem dochodzenia a niewykonaniem tego zobowiązania. Związek ten miał charakter jedynie pozorny i formalny; wynikał wyłącznie z wadliwego ustalenia wysokości zarzucanego uszczuplenia dochodów Skarbu Państwa, co rzutowało na kwalifikację prawną czynu oraz na kwestię przedawnienia karalności. Ordynacja podatkowa uzależnia zawieszenie biegu terminu przedawnienia od poinformowania podatnika o określonym zdarzeniu procesowym w sferze postępowania karnego (karnoskarbowego), związany z niewykonaniem zobowiązania. Na skutek postanowienia o umorzeniu dochodzenia czynności podjęte w jego toku traktowane są jako niebyłe, innymi słowy rozstrzygnięcie takie - w rozpatrywanym przypadku - uchyliło wszelkie skutki procesowe podjęte przez organy w ramach tego postępowania. W takiej sytuacji nie sposób przyjąć, że pozbawiona mocy procesowej czynność wszczęcia dochodzenia może mieć wpływ na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Wyrok NSA z 17 maja 2016 r., II FSK 894/14 i II FSK 974/14

- Nie ulega zatem wątpliwości, że instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia w realiach rozpatrywanej sprawy została zastosowana wyłącznie w celu ukrycia indolencji organu podatkowego I instancji, który bez jakiegokolwiek racjonalnej przyczyny potrzebował okresu pięciu lat i sześciu miesięcy dla analizy jednego dokumentu, który został dostarczony przez samą stronę. Oceniając instytucję zawieszenia biegu terminu przedawnienia Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 17 lipca 2012 r., w sprawie P 30/11 (publ. OTK-A 2012/7/81), wskazał, że u podstaw długości i biegu terminów przedawnienia leżą okoliczności związane z realną możliwością egzekwowania przez organy podatkowe niezapłaconych należności. Wskazano w nim, że ustawodawca stanowiąc przepisy dotyczące zawieszenia bądź przerwania biegu zasiedzenia 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.
- Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkujące utrzymywaniem stanu wymagalności tego zobowiązania przez czas bliżej nieokreślony, narusza poczucie bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności (art. 30 Konstytucji RP). Należy wreszcie zauważyć, że przedłużanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest wyrazem braku zaufania państwa do podatnika i sposobu, w jaki wywiązuje się on z zobowiązań podatkowych (por. pkt 4.4. uzasadnienia wyroku TK). Ta ostatnia konstatacja Trybunału Konstytucyjnego ma podstawowe znaczenie dla zachowania symetrii w obowiązkach oraz uprawnieniach Państwa i obywatela, będącego podatnikiem. Powinna też stać się dyrektywą stosowania prawa, w tym przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących zaufania do organów podatkowych.

- W orzecznictwie sądów administracyjnych nie budzi wątpliwości, że naruszenie zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych może być samodzielną przesłanką uchylenia decyzji podatkowej (por. np. wyroki NSA: z dnia 11 lipca 2013 r., w sprawie I FSK 989/12, publ. CBOSA, z dnia 5 października 2011 r., w sprawie I FSK 1488/10, publ. LEX nr 1069258; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 października 2013 r., w sprawie I SA/Gd 1041/13, publ. LEX nr 1383036). W doktrynie podkreślono, że zasada ta nie jest tylko abstrakcyjnym postulatem wobec organów podatkowych, lecz jest ona normą prawną, której zastosowanie będzie mieć konkretny wymiar w toku postępowania (por. R. Mastalski, Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego, publ. Przegląd Podatkowy 1999/8/4). W judykaturze podkreślono także, że z zasady tej winna wynikać zasada równowagi w stosunkach między podatnikiem, a organem podatkowym (por. wyrok SN z dnia 22 października 1992 r., sygn. akt III ARN 50/92, publ. POP 1994/2/24). Wobec tego należy stwierdzić, że działania organu podatkowego polegające na wszczęciu po upływie pięciu i pół roku postępowania podatkowego od dnia uzyskania od podatnika danych niezbędnych do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, a także działania zmierzające do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w tym okresie naruszają art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.). W takim przypadku konieczne staje się pominięcie skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym stanowi art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Wobec tego organ podatkowy I instancji zobowiązany będzie przyjąć, że w sprawie nie nastąpił skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a do dnia jego upływu (tekst jedn.: do 31 grudnia 2012 r.), nie została wydana decyzja ostateczna przez organ odwoławczy (por. uchwała NSA z dnia 29 września 2014 r., w sprawie II FPS 4/13, publ. ONSAiWSA 2015/1/1).

Wyrok WSA w Warszawie z 11 grudnia 2017 r., III SA/Wa 3823/16

- po wszczęciu dochodzenia w dniu (...) listopada 2013 r., przedstawiono Skarżącemu zarzuty ((...) grudnia 2013 r.), a następnie NUS W. postanowieniem z dnia (...) grudnia 2017 r. umorzył dochodzenie i przekazał je do DIS celem zatwierdzenia. Wynika z tego, że od wszczęcia dochodzenia do chwili rozprawy przed tut. Sądem w postępowaniu karnoskarbowym nic się nie działo, a 2 dni po rozprawie, na której zobowiązano pełnomocnika organu do przedstawienia informacji o stanie postępowania karnoskarbowego, dochodzenie umorzono.
- sytuacja ta nie może być oceniona inaczej, niż jako nadużycie władzy, polegające na instrumentalnym wykorzystaniu przepisu pozwalającego na zwieszenie biegu terminu przedawnienia z przyczyny wymienionej w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. - po to, by dać sobie więcej czasu na prowadzenie postępowania (kontrola podatkowa została wszczęta późno, bo dopiero pod koniec pięcioletniego okresu przedawnienia - w lipcu 2013 r.), a nie w związku z rzeczywistym podejrzeniem Skarżącego o popełnienie przestępstwa karnoskarbowego.
- W rozpoznanej sprawie wiadomo, że doszło do umorzenia dochodzenia - i to 2 dni po rozprawie przed tut. Sądem. Mimo przepisanej prawem 3

miesięcznego terminu na zakończenie postępowania przygotowawczego, nawet biorąc po uwagę okresy, na jakie mogło ulec ono przedłużeniu, jest jasne, że postępowanie to "toczyło się" ponad 4 lata i przez taki okres organy utrzymywały stan wymagalności zobowiązania podatkowego, a podatnik pozostawał w niepewności co do swej sytuacji prawnej, choć termin przedawnienia określony jest jednolicie dla wszystkich. Nie sposób oprzeć się wrażeniu, że wobec wszczęcia postępowania kontroli w lipcu 2013 r., kiedy termin przedawnienia mijał z końcem 2013 r., wszczęcie postępowania karnoskarbowego było bez związku z podejrzeniem Skarżącego o popełnienie przestępstwa, a chodziło tu czas na przeprowadzenie postępowania podatkowego i wydanie decyzji. Postępowanie to zostało wszczęte dopiero w kwietniu 2014 r., a ostatecznie zakończyło się zaskarżoną decyzją wydaną (...) października 2016 r.

- Użycie w tym celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia, wbrew funkcji tej instytucji, stanowi naruszenie zasady zaufania wyrażonej w art. 121 § 1 O.p. Przepis ten stanowi, że postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, a tak w rozpoznanej sprawie nie było i mogło to mieć istotny wpływ na wynik sprawy.
- zasady, tj. zaufania i szybkości postępowania, nie są pustą literą prawa, a ich naruszenie należy postrzegać także poprzez działania (zaniechania) organów podatkowych, które nie licują z powagą państwa prawa. Przypadek oceniony przez NSA był bardziej wymowny, bo organ podatkowy dysponował materiałem dowodowym, a w rozpoznanej przez tut. Sąd sprawie dopiero go gromadził, ale nie zmienia to oceny Sądu, że zabrał się do tego późno - krótko przed upływem terminu przedawnienia, a więc potrzebował czasu na przeprowadzenie postępowania i wydanie decyzji i do tego celu użył instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z wszczęciem postępowania karnoskarbowego. Zatem i w niniejszej sprawie instytucja ta została użyta w innym celu, niż ten, dla którego ustawodawca ją ustanowił. Stało to w ewidentnej sprzeczności z zasadą zaufania.
- Zdaniem tut. Sądu, narusza zasadę zaufania z art. 121 § 1 O.p. działanie organu podatkowego, który posługuje się w sposób czysto instrumentalny, wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia, wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe i utrzymuje w ten sposób stan wymagalności zobowiązania przez ponad 4 lata, nie podejmując w tym czasie w postępowaniu karnoskarbowym żadnych czynności. Świadczy o tym najdobitniej umorzenie tego postępowania w 2 dni po rozprawie, na której pełnomocnik został zobowiązany do przedstawienia informacji o stanie tego postępowania.
- W takim przypadku należy uznać, że skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie wystąpił, a decyzje organów obu instancji zostały wydane w warunkach przedawnienia.

Wyrok NSA z 19 kwietnia 2018 r., II FSK 923/16 i II FSK 889/16

- Z chwilą wszczęcia dochodzenia w sprawie o przestępstwo skarbowe, zarzucany czyn kwalifikował się zatem jako wykroczenie skarbowe, a tym samym - w okolicznościach sprawy - doszło do przedawnienia karalności. W konsekwencji ex tunc istniały bezwzględne przeszkody procesowe, uniemożliwiające prowadzenie postępowania karnoskarbowego. W tym stanie rzeczy Naczelny Sąd Administracyjny uznaje, że bieg terminu

przedawnienia zobowiązania podatkowego nie uległ w sprawie zawieszeniu z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, bowiem - w zakresie w jakim błędnie zakwalifikowano postępowanie Skarżącego jako przestępstwo skarbowe - nie istniał realny związek pomiędzy wszczęciem dochodzenia a niewykonaniem tego zobowiązania. Ordynacja podatkowa uzależnia zawieszenie biegu terminu przedawnienia od poinformowania podatnika o określonym zdarzeniu procesowym w sferze postępowania karnego (karnoskarbowego), związany z niewykonaniem zobowiązania.

- przyjęcie stanowiska zaprezentowanego w sprawie przez właściwe organy oraz Sąd klóciłoby się z celami instytucji zawieszenia biegu przedawnienia, uregulowanej w art. 70 § 1 O.p., otwierałoby bowiem organom administracji skarbowej drogę do instrumentalnego wykorzystywania przepisu art. 70 § 6 pkt 1 tej ustawy, co byłoby nie do przyjęcia w demokratycznym państwie prawnym. Przy takiej wykładni każde wszczęcie postępowania karnego (karnoskarbowego), nawet w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywoływałoby skutek w zakresie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Należy mieć na uwadze, że przypadek określony w art. 70 § 6 pkt 1 ustawy stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, w związku z czym przepis ten powinien być rozumiany w sposób ścisły, przede wszystkim zaś w zgodzie z funkcją instytucji przedawnienia.

a przede wszystkim:

Wyrok WSA we Wrocławiu z 22 lipca 2019 r., I SA/Wr 365/19 (nieprawomocny)

- Poza kontrolą sądową w niniejszej sprawie nie można pozostawić kwestii zasadności zastosowania przez organy podatkowe art. 70 § 6 pkt 1 O.p. (zawieszenie biegu terminu przedawnienia) w związku ze wszczęciem postępowania karnego skarbowego przez organ podatkowy pierwszej instancji, działający jako organ postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w rozumieniu art. 118 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2016 r. poz. 2137 z późn. zm.; dalej: k.k.s.). Ocena bowiem, czy w sprawie doszło do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, czy też do niego nie doszło, jest warunkiem wstępnym kontroli zaskarżonej decyzji, który wojewódzki sąd administracyjny zobowiązany jest brać pod uwagę z urzędu (przeciwnie do NSA, który przedawnienie bada na zarzut).

Na gruncie krajowym Trybunał Konstytucyjny akcentował wyjątkowy charakter zawieszenia biegu przedawnienia ze względu na to, że narusza ono poczucie bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności (wyroki TK z dnia: 19 czerwca 2012 r., P 41/10, OTK-A 2012/6/65; 17 lipca 2012 r., P 30/11, OTK-A 2012/7/81).

Skoro zatem przypadek określony w art. 70 § 6 pkt 1 O.p. stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, to powinien być interpretowany w sposób ścisły i stosowany w zgodzie z gwarancyjną funkcją instytucji przedawnienia (por. wyroki NSA z dnia: 24 listopada 2016

r., II FSK 1488/15; z 19 kwietnia 2018 r., II FSK 923/16 i II FSK 889/16, CBOSA). Celem ww. przepisu 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 (por. wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, OTK-A 2012/7/81).

- Zważywszy na powyższe Sąd w niniejszym składzie nie podziela poglądu wyrażanego w orzecznictwie, m.in. w wyroku NSA z dnia 24 listopada 2016 r., I FSK 759/15, zgodnie z którym unormowanie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. nie daje podstaw prawnych do weryfikacji wszczęcia tego postępowania karnego skarbowego. Stanowisko to zostało podjęte w odpowiedzi na zarzut kasatora, że postępowanie karne skarbowe zostało podjęte jedynie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia (dla pozoru), niezgodnie z intencją prowadzenia postępowania karnego skarbowego, co nie powinno, zdaniem strony, wywoływać skutków przewidzianych w art. 70 § 6 pkt 1 O.p.

Zdaniem Sądu powyższa koncepcja w skutkach, niejako z założenia oznacza rezygnację/odstąpienie przez sąd z udzielonej mu kompetencji i nie wypełnia (a niewątpliwie może prowadzić do zakłócenia) zarówno standardu konstytucyjnego, jak i standardu unijnego w przedmiocie prawa do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP i art. 47 KPP). Stanowi rodzaj ograniczenia ww. prawa, co pośrednio skutkuje naruszeniem efektywności prawa do własności określonym w art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji RP oraz art. 17 KPP. Ustawodawca włączając pewne konstrukcje karne skarbowe do Ordynacji podatkowej decyduje o tym, że stają się one elementem instytucji prawa podatkowego. I jak każdy element tych instytucji powinien podlegać badaniu sądu administracyjnego. Jeżeli sąd uchyla się od badania sposobu stosowania instytucji karnych skarbowych włączonych do prawa podatkowego oznacza to, że rezygnuje ze zbadania kwestii prawnej mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu.

Przy wskazywanym wyżej stanowisku każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego, nawet w sytuacji braku jakichkolwiek podstaw materialnoprawnych czy procesowych, wywoływałoby skutek w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, pozostający poza jakąkolwiek kontrolą sądu administracyjnego.

- 3.9. W demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji RP, art. 2 TUE) nie ma podstaw do wykorzystywania przez organy podatkowe przepisu art. 70 § 6 pkt 1 O.p. niezgodnie z jego celem (nadużycia prawa). W odniesieniu do organu podatkowego nadużycie prawa przybiera postać przekroczenia kompetencji, gdyż rolą organu jest korzystanie z prawa (por. A. Łazarska, Rzetelny proces cywilny, s. 574). Innymi słowy, chodzi o nieprzystojne wykorzystywanie kompetencji przez organ podatkowy (por. E. Łętowska (w:) Nadużycie prawa, H. Izdebski (red.), A. Stępkowski (red.), Warszawa 2003, s. 169). Nadużycie prawa przez organ procesowy pociąga za sobą nieporównywalnie większe konsekwencje, niż nadużycie praw procesowych przez stronę. Popelnione w ten sposób nadużycie prawa procesowego podważa szacunek wobec porządku prawnego oraz organów

władzy (por. S. Waltoś, O obstrukcji procesowej, czyli kilka uwag o nadużyciu prawa procesowego (w:) W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska, red. L. Leszczyński, E. Skrętowicz, Z. Hołda, Lublin 2005, s. 620).

Powyższy standard zachowania organu podatkowego - zgodnie z prawem a nie wbrew prawu - wynika z zasady praworządności przewidzianej w art. 7 Konstytucji RP, w myśl którego organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Z tak sformułowanej normy wywodzone są dwie zasady: zasada praworządności, zgodnie z którą każde działanie powinno być niesprzeczne z jakimkolwiek innym elementem porządku prawnego (w granicach prawa), oraz legalności, zgodnie z którą każde działanie powinno mieć podstawę prawną, czyli stosowną normę rangi ustawowej upoważniającą do konkretnego działania (na podstawie prawa). Legalizm działalności organów administracji publicznej polega między innymi na wydawaniu przez nie rozstrzygnięć w przepisanej prawem formie, na należytej podstawie prawnej i w zgodności z wiążącymi dany organ przepisami materialnymi. Zasada ta dotyczy nie tylko organów publicznych tworzących prawo, ale też stosujących je organów (wyrok TK z dnia 12 maja 2015 r., P 46/13, OTK-A 2015/5/62; por. też J. Lemańska, Uzasadnione oczekiwania w perspektywie prawa krajowego i regulacji europejskich, WK 2016; LEX/el.). Artykuł 7 Konstytucji RP ma również samoistne znaczenie, ponieważ jest dyrektywą interpretacji przepisów kompetencyjnych w sposób ścisły i z odrzuceniem w odniesieniu do organów władzy publicznej zasady: co nie jest zakazane, jest dozwolone (wyrok TK z dnia 27 maja 2002 r., K 20/01, OTK-A 2002/3/34). Powyższa zasada znajduje odzwierciedlenie w art. 120 O.p., zgodnie z którym organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. W państwie prawa konieczna jest ocena sposobu korzystania z prawa przez administrację (zob. E. Łętowska, Glosa do wyroku NSA z 1 lipca 1999 r., SA/Bk 208/99, OSP 2000, Nr 1, poz. 17). Obowiązek organu podatkowego działania zgodnego z prawem wynika z prawa do dobrej administracji wywodzonego z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), zasady sprawności i rzetelności działań instytucji publicznych (preambuła do Konstytucji RP) czy zasadę dobra wspólnego (art. 1 Konstytucji RP). Trybunał Konstytucyjny, przywołując w swoich orzeczeniach prawo do dobrej administracji, w znakomitej większości odwołuje się do źródeł europejskich, wskazując, iż prawo do dobrej administracji jest prawem obywatelskim mającym mocne oparcie w postanowieniach art. 41 KPP (wyrok TK z dnia 18 lutego 2003 r., K 24/02, OTK-A 2003/2/11). Z orzecznictwa TSUE zaś wynika znaczenie prawa każdej osoby do dobrej administracji. Władze państw członkowskich nie są wprawdzie związane art. 41 KPP, jednak przy wdrażaniu prawa Unii ciąży na nich przewidziany w tymże artykule obowiązek dobrej administracji, ponieważ przepis ten odzwierciedla zasadę ogólną prawa Unii (wyrok TSUE z dnia 8 maja 2014 r., N., C-604/12, EU:C:2014:302, pkt 49, 50). Oznacza to, że prawo podmiotowe zagwarantowane w prawie Unii nie może być unieważnione lub wygaszone poprzez zastosowanie terminu przedawnienia, który może być stosowany w sposób niesprawiedliwy lub arbitralny (opinia RG G. Hogana z dnia 17 stycznia 2019 r. do sprawy C-133/18, EU:C:2019:37, pkt 39).

Należy wyraźnie podkreślić, że rolą sądu jest rzeczywiste przeciwdziałanie nadużyciu prawa zwłaszcza, gdy dokonywane jest przez organ władzy. Jak powiedział Arystoteles w Etyce Nikomachejskiej (V, 10, 1137b, s. 190) zapobiegać tego typu wypadkom dysfunkcjonalności prawa pozytywnego można jedynie dzięki odwołaniu się do norm o jeszcze bardziej ogólnym charakterze, które zawierają nadzwyczajne umocowanie dla sądu, by ten kierując się bardzo ogólnie określonym standardem etycznym, postrzeganym jednak w kontekście aksjologii całego systemu prawnego, rozstrzygnął konkretną kwestię sporną w sposób sprawiedliwy. Warto wspomnieć tutaj znaną paremię łacińską - *nemo potest commodum capere de iniuria sua propria* (nikt nie może czerpać korzyści z własnego bezprawia).

- Powyższe potwierdził również Trybunał Sprawiedliwości wskazując, że akt jest dotknięty wadą nadużycia władzy wtedy, gdy z obiektywnych, właściwych dla danej sprawy i spójnych przesłanek wynika, że został on przyjęty wyłącznie lub w znacznej mierze w celu innym niż wskazany albo w celu obejścia procedury przewidzianej w traktacie dla okoliczności danej sprawy (wyrok TSUE z dnia 4 grudnia 2013 r., Komisja/Rada, C-117/10, EU:C:2013:786, pkt 96). Kwestia nadużycia władzy podlega kontroli sądów krajowych. (por. opinia Rzecznik Generalnej J. Kokott do sprawy C-202/18, EU:C:2018:1030, pkt 57. Skoro na gruncie VAT nadużycie prawa nie przyznaje korzyści podatnikowi (por. min. wyrok TSUE z dnia 10 lipca 2019 r., SIA "Kuršu zeme", C-273/18, EU:C:2019:588, pkt 35), to tak samo należałoby spojrzeć na nadużycie prawa przez organ podatkowy. Koniecznym jest zatem stworzenie "testu nadużycia".
- Skoro formalne działanie organu podatkowego w postaci wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie zmierza do realizacji celów tego postępowania (m.in. wykrycie sprawcy, zbieranie dowodów - por. art. 297 § 1 k.p.k. w zw. z art. 113 § 1 k.k.s.), lecz jedynie do zawieszenia biegu terminu przedawnienia (art. 70 § 6 pkt 1 O.p.), to stwierdzenie takiego działania powinno skutkować na gruncie sprawy podatkowej odmową rozpoznania wskazanego wyżej skutku. Innym słowy - działanie kwalifikowane jako nadużycie prawa nie może wywołać skutku korzystnego dla działającego (por. uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia: 28 kwietnia 2014 r., I FPS 8/13; 26 lutego 2018 r., I FPS 5/17, CBOSA). Test nadużycia w rozpatrywanej kwestii sprowadza się do lapidarnego pytania: czy w sytuacji gdyby nie istniał art. 70 § 6 pkt 1 O.p. organy skarbowe dokonałyby wszczęcia postępowania karnego skarbowego? Odpowiedź negatywna świadczy o nadużyciu prawa przez organ skarbowy.
- 3.12. Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się na temat przedawnienia w szeregu orzeczeniach (por. wyroki z dnia: 21 czerwca 2011 r., P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 17 lipca 2012 r., P 30/11, OTK-A 2012/7/81; 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK-A 2012/6/80). Z orzecznictwa wynika, że nie ma konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia, jak również ekspektatywy takiego prawa. Przedawnienie w prawie podatkowym należy rozpatrywać przede wszystkim w świetle art. 84 Konstytucji RP, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, i art. 217 Konstytucji RP, statuującego władztwo finansowe państwa. Wprowadzenie przedawnienia w prawie podatkowym, jak też określenie terminu, w jakim ono nastąpi, pozostawione jest uznaniu

ustawodawcy. Ustawodawca może równocześnie wybierać między różnymi konstrukcjami przedawnienia, ustanawiając odrębne terminy przeprowadzenia czynności weryfikujących wywiązywanie się podatników z ich obowiązków oraz odrębne terminy egzekucji należności. Terminy te nie mogą jednak być zbyt krótkie, ponieważ wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, ani nie mogą pozostawać zbyt długie, czyniąc przedawnienie instytucją pozorną. 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. Długi termin przedawnienia, wyznaczający jednocześnie horyzont czasowy prowadzenia przez organy skarbowe postępowań względem podatników, może rodzić trudności w rzetelnym ich przeprowadzeniu, stając się w rezultacie swoistą pułapką również na uczciwych podatników. Ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Dodatkowo zaznaczono, że szeroki margines swobody ustawodawcy w zakresie ukształtowania zasad przedawnienia nie jest absolutny. Ustawodawcę wiąże bowiem, z jednej strony, zasada państwa prawnego (w tym zakaz arbitralnego traktowania jednostek), z drugiej zaś - potrzeba ochrony wolności i praw obywateli. Jakkolwiek przedawnienie nie jest konstytucyjnym prawem podmiotowym jednostki, to jednak w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawa, o której mowa w art. 2 Konstytucji RP, stanowiąc przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego. Jednym z przejawów bezpieczeństwa prawnego jest stabilizacja sytuacji prawnej jednostki, przekładająca się w efekcie na stabilizację stosunków społecznych. Z art. 2 Konstytucji RP wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu - wraz z upływem czasu - stanu niepewności. Z aksjologii konstytucyjnej opartej na fundamencie przyrodzonej oraz niezbywalnej godności człowieka (art. 30 Konstytucji RP) wynika obowiązek tworzenia prawa zorientowanego na dobro każdej osoby ludzkiej.

- 3.13. Z kolei Trybunał Sprawiedliwości nie ma zasadniczych zastrzeżeń, co do tego, że państwa członkowskie mogą wprowadzać terminy przedawnienia zobowiązania podatkowego w VAT, albowiem przepisy w tym zakresie nie są zharmonizowane na gruncie prawa unijnego. Państwa członkowskie są jednak zobowiązane do wykonywania tej kompetencji z poszanowaniem prawa Unii i jego ogólnych zasad. Właśnie te terminy mają ogólnie na celu zapewnienie pewności prawa, która chroni jednocześnie podatnika i zainteresowany organ administracji (zob. wyroki TSUE z dnia: 15 lipca 1970 r. ACF Chemiefarma, 41/69, EU:C:1970:71 pkt 19; 24 czerwca 2004 r., Herbert Handlbauer GmbH, C-278/02, EU:C:2004:388, pkt 40; 28 października 2010 r. SGS Belgium i in., C-367/09, EU:C:2010:648, pkt 68; opinia Rzecznik Generalnej J. Kokott z dnia 30 kwietnia 2015 r., do sprawy C-105/14, Ivo Taricco i in., EU:C:2015:293, pkt 87 czy z dnia 14 października 2004 r. w sprawach połączonych Berlusconi i in., C-387/02, C-391/02 i C-403/02, EU:C:2004:624, pkt 107. Zasada pewności prawa obowiązuje wszystkie organy krajowe odpowiedzialne za stosowanie prawa

Unii (zob. wyrok TSUE z dnia 17 lipca 2008 r. ASM Brescia, C-347/06, EU:C:2008:416, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo). Powyższy wymóg pewności prawa dotyczy zwłaszcza przepisów podatkowych w celu umożliwienia zainteresowanym dokładnego zapoznania się z zakresem nakładanych przez nie obowiązków (por.m.in. wyroki TSUE z dnia: 16 września 2008 r. Isle of Wight Council i in., C-288/07, EU:C:2008:505, pkt 47; 13 grudnia 2012 r., BLV Wohn-und Gewerbebau GmbH, C-395/11, EU:C:2012:799, pkt 47. Chodzi o to, aby sytuacja podatnika w zakresie praw i obowiązków podatkowych nie była w nieskończoność narażona na kwestionowanie (zob. podobnie wyroki TSUE z dnia: 6 lutego 2014 r., Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, pkt 46; 9 lipca 2015 r., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, pkt 39. Mowa tu zatem o sytuacji, w której nie można przedłużać w nieskończoność możliwości zakwestionowania sytuacji owego podmiotu pod względem jego praw i obowiązków wobec organu krajowego (zob. wyrok TSUE z dnia 21 stycznia 2010 r. Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, pkt 16. Dodatkowo zasada pewności prawa, której konsekwencję stanowi zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań, wymaga, po pierwsze, by przepisy prawne były jasne i precyzyjne (wyrok TSUE z dnia 15 lutego 1996 r. Duff i in., C-63/93, EU:C:1996:51, pkt 20, a po drugie, by ich skutki były przewidywalne dla podmiotów prawa, zwłaszcza wówczas, gdy mają one konsekwencje niekorzystne dla jednostek i przedsiębiorstw (wyroki TSUE z dnia: 29 kwietnia 2004 r. Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, pkt 34; 11 czerwca 2015 r., Berlington Hungary i in., C-98/14, EU:C:2015:386, pkt 77. Trybunał Sprawiedliwości potwierdził, że pod pewnymi warunkami państwa członkowskie mogą ustanawiać "terminy przedawnienia" dla skorzystania z prawa do odliczenia VAT, o ile nie doprowadzą do zniesienia, faktycznie lub prawnie, tegoż prawa (wyrok TSUE z dnia 9 czerwca 2016 r., Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, pkt 58-61). Pewność prawa, rozumiana w wyrażony wyżej sposób, mogłaby ucieść, gdyby wykładnia krajowych przepisów regulujących te terminy była zależna od przypadku lub kaprysu, lub zmieniała się w zależności od poszczególnych organów podatkowych (opinia RG MC Sáncheza-Bordony z dnia 26 października 2017 r. do sprawy C-533/16, EU:C:2017:823, pkt 89).

- Oznacza to, że podatnik powinien móc oczekiwać, że wygaśnięcie zobowiązania podatkowego powinno następować w rozsądnym terminie. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału rozsądny charakter terminu nie może być określony poprzez odniesienie do szczególnej górnej granicy, ustalonej w sposób abstrakcyjny. Winien być oceniany na podstawie okoliczności właściwych dla każdej sprawy, takich jak złożoność sporu czy zachowanie właściwych organów i stron, przy czym owa złożoność lub opieszale zachowanie obrony mogą uzasadniać zbyt długi na pierwszy rzut oka termin (zob. podobnie wyroki TSUE z dnia: 26 listopada 2013 r., Groupe Gascogne/Komisja, C-58/12 P, EU:C:2013:770, pkt 85, 86; 14 czerwca 2016 r., Marchiani/Parlament, C-566/14 P, EU:C:2016:437, pkt 99, 100). Konkretne zgodne z prawem Unii stosowanie zasad dotyczących okresu i biegu terminów przedawnienia musi wynikać z prawa krajowego. Przy czym autonomia proceduralna państw członkowskich napotyka na dwa ograniczenia: zasady równoważności i skuteczności (wyrok TSUE z dnia

6 października 2015 r., East Sussex County Council, C-71/14, EU:C:2015:656, pkt 52 i przytoczone tam orzecznictwo). W wyroku z dnia 20 grudnia 2017 r., Caterpillar, C-500/16, EU:C:2017:996, pkt 43 Trybunał uznał, że pięcioletni termin przedawnienia przewidziany w art. 70 § 1 O.p. należy uznać a fortiori za zasadniczo zgodny z zasadą skuteczności, ponieważ może on umożliwić każdemu przeciętnie uważnemu podatnikowi skuteczne dochodzenie uprawnień przysługujących mu w porządku prawnym Unii. Trybunał Sprawiedliwości podkreślił, że gdy przedawnienie przewidziane w krajowej ordynacji podatkowej jest zgodne z zasadami równowagi i skuteczności, nie można uznać, że narusza ono zasadę lojalnej współpracy. W tych okolicznościach nie można bowiem stwierdzić, że dane państwo członkowskie stosując owo przedawnienie zagraża realizacji celów Unii (wyrok TSUE, Caterpillar, EU:C:2017:996, pkt 44). Jak z powyższego wynika, w kwestii przedawnienia prawo Unii wywiera co najwyżej pośredni wpływ na spór prawny w postępowaniu głównym, pomagając sądowi krajowemu w znalezieniu prawidłowego sposobu stosowania prawa krajowego zgodnie z prawem Unii (opinia Rzecznik Generalnej J. Kokott z dnia 30 kwietnia 2015 r. do sprawy C-105/14, EU:C:2015:293, pkt 123).

- Pismem z dnia 30 listopada 2017 r. Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego we W. na podstawie art. 70c O.p. (wobec braku pełnomocnika) poinformował Spółkę o zawieszeniu z dniem 20 listopada 2017 r. biegu terminu przedawnienia ww. zobowiązań podatkowych pismem z dnia 30 listopada 2017 r. (doręczenie 5 grudnia 2017 r.) o następującej treści "zgodnie z art. 70 § 6 pkt 1 O.p., że z uwagi na wszczęcie przez Naczelnika (...) Urzędu Celno-Skarbowego w K. postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe z art. 56 § 1 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (tj. Dz. U. z 2016 r. poz. 2137 z późn. zm.), bieg terminu przedawnienia zobowiązania z tytułu podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2012 r. oraz od stycznia do września 2013 r. uległ zawieszeniu z dniem 20 listopada 2017 r."
- Zdaniem Sądu Skarżąca nie została poinformowana tak naprawdę o wszystkich przyczynach wszczęcia śledztwa, co uniemożliwiło jej sporządzenie w sposób prawidłowo zarzutów skargi. W myśl ww. uchwały NSA takie działanie organu jest wystarczające. Sąd jednak mając na uwadze poczynione wcześniej rozważania i okoliczności niniejszej sprawy, stoi na stanowisku, że koncepcja zawiadomienia (skutkującego zawieszeniem biegu terminu przedawnienia) ograniczająca się wyłącznie do wskazania, że postępowanie karne skarbowe dotyczące danych okresów rozliczeniowych zostało wszczęte - nie pozwala na dokonanie pełnej kontroli legalności postępowania i wieńczącej je decyzji. Zdaniem Sądu, poprzestanie na takim wymogu oceny prawidłowości zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, z jednej strony wyklucza możliwość oceny zasadności wszczęcia tego postępowania, tj. oceny, czy jedynym celem wszczęcia było zawieszenie biegu przedawnienia, co jak już Sąd wskazywał, stanowić może nadużycie prawa, a z drugiej strony ogranicza, a wręcz pomija zasadę prawa do obrony podatnika, która stanowi ogólną zasadę prawa Unii. Należy przypomnieć, że zasada poszanowania prawa do obrony, ma zastosowanie do państw członkowskich, jeśli działają one w zakresie prawa

Unii (co ma miejsce w niniejszej sprawie), wówczas gdy organy krajowe rozważają przyjęcie środka, który pogorszy położenie danej osoby (wyrok TSUE z dnia 22 października 2013 r., Sabou, C-276/12, EU:C:2013:678, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo). Takim niekorzystnym środkiem jest niewątpliwie art. 70 § 6 pkt 1 O.p. - co zostało wyraźnie wyeksponowane w ww. wyroku TK. Zasada ta powinna być stosowana wówczas, gdy organ administracyjny ma podjąć w stosunku do danej osoby decyzję wiążącą się z niekorzystnymi dla niej skutkami. Zgodnie z tą zasadą adresaci decyzji, która w sposób odczuwalny oddziałuje na ich interesy, powinni być w stanie skutecznie przedstawić swoje stanowisko odnośnie do elementów, na których organ administracyjny zamierza oprzeć swoją decyzję (wyroki TSUE z dnia: 24 października 1996 r. Komisja przeciwko Lisrestal i in., C-32/95 P, EU:C:1996:402, pkt 21; 18 grudnia 2008 r. Sopropé, C-349/07, EU:C:2008:746, pkt 36 i 37). Rzeczono prawo oznacza również, że organ administracji zwraca należytą uwagę na przedstawione w ten sposób przez zainteresowanego zastrzeżenia, oceniając starannie i w sposób bezstronny wszystkie istotne elementy danej sprawy i uzasadniając decyzję w szczegółowy sposób. Obowiązek ten ciąży na organach państw członkowskich w chwili, gdy podejmują one decyzje należące do zakresu zastosowania prawa Unii, nawet wówczas gdy właściwe przepisy prawa Unii nie przewidują wyraźnie takiej formalności (zob. ww. wyrok TSUE w sprawie Sopropé, pkt 38; wyrok TSUE z dnia 10 września 2013 r. G. i R., C-383/13 PPU, EU:C:2013:533, pkt 35. Umożliwia to adresatowi decyzji obronę swoich praw w optymalnych warunkach i decydowanie przy pełnej znajomości okoliczności o tym, czy warto tę decyzję zaskarżyć. Jest to również niezbędne, aby umożliwić sądom badanie zgodności tej decyzji z prawem (wyroki TSUE z dnia: 9 listopada 2017 r., LS Customs Services, C-46/16, EU:C:2017:839, pkt 39, 40 i przytoczone tam orzecznictwo; 16 czerwca 2016 r., EURO 2004. Hungary, C-291/15, EU:C:2016:455, pkt 35.). Konsekwencją przestrzegania prawa do obrony jest obowiązek organu uzasadnienia decyzji w wystarczająco szczegółowy i konkretny sposób, aby umożliwić zainteresowanemu zrozumienie powodów odmowy uwzględnienia jego wniosku (wyrok TSUE z dnia 22 listopada 2012 r., M., C-277/11, EU:C:2012:744, pkt 88). Właściwe uzasadnienie jest nieodzowne do zachowania prawa do skutecznej ochrony sądowej wynikającego z zasady skuteczności. Jedynie ono stwarza bowiem dla jednostek możliwość zdecydowania z pełną znajomością rzeczy, czy celowe jest wniesienie sprawy do sądu. Wystarczające uzasadnienie jest również konieczne, aby sądy miały możliwość zbadania decyzji organu odmawiającej uprawnienia przyznanego przez prawo (wyroki TSUE z dnia: 23 lutego 2006 r., Molenbergnatie, C-201/04, EU:C:2006:136, pkt 54; 30 kwietnia 2009 r. Mellor, C-75/08, EU:C:2009:32, pkt 28, 31, i przytoczone tam orzecznictwo).

- Jednym z kluczowych elementów dochodzenia przez podatnika swych praw przed sądem administracyjnym jest możliwość skutecznego podnoszenia zarzutu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jest to argument fundamentalny albowiem zaistnienie przedawnienia powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego i konieczność umorzenia postępowania podatkowego. Przy braku wystarczających informacji we wskazanym zakresie ciężko jest podatnikowi sformułować zarzuty, co do prawidłowości

postępowania organu podatkowego, którego skutkiem jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Brak wiedzy w tym zakresie uniemożliwia podnoszenie przez podatnika zarzutu nadużycia prawa przez organy podatkowe. Podatnik zamiast samodzielnie móc stwierdzić istnienie takiej przesłanki zawieszenia zmuszany jest wręcz do złożenia skargi na decyzję organu podatkowego do sądu administracyjnego, aby ten stwierdził spełnienie ww. przesłanki.

- Przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. uzależnia zawieszenie biegu terminu przedawnienia od 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. Pewność prawa wymaga, aby strona miała świadomość zrealizowania tej przesłanki. Musi mieć zatem możliwość zapoznania się z dokładnymi i rzeczywistymi argumentami organu, co wynika również z prawa do obrony. Taka sytuacja jest niemożliwa, gdy podatnik nie zna przyczyn wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Tym samym nie może podjąć w związku z tym odpowiednich działań na gruncie prawa podatkowego.

W przedmiotowej sprawie, jak to wynika z zacytowanych wyżej treści pism, Skarżąca została zawiadomiona jedynie o części stawianych zarzutów naruszenia k.k.s., co powoduje, że w części nieujawnionych zarzutów została pozbawiona prawa do obrony.

- Sąd ma świadomość związania uchwałą składu 7 sędziów NSA z dnia 18 czerwca 2018 r., I FPS 1/18, CBOSA na podstawie art. 269 § 1 p.p.s.a. jednakże uznał za bezprzedmiotowe występowanie o nową uchwałę z dwóch powodów.

Pierwszym powodem jest zasada pierwszeństwa i zasada skuteczności prawa unijnego, która umożliwia sądowi administracyjnemu odstępianie od zastosowania trybu z art. 269 § 1 p.p.s.a. w sytuacji, gdy wykładnia (w ramach autonomii proceduralnej) narusza prawo unijne, w tej sprawie zasady prawa do obrony. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sąd krajowy, do którego należy w ramach jego kompetencji stosowanie przepisów prawa unijnego, zobowiązany jest zapewnić pełną skuteczność tych norm, w razie konieczności z własnej inicjatywy nie stosując wszelkich sprzecznych z nimi przepisów prawa krajowego, także późniejszych, bez potrzeby zwracania się o ich uprzednie usunięcie w drodze ustawodawczej lub w ramach innej procedury konstytucyjnej ani oczekiwania na usunięcie wspomnianych przepisów (zob. wyrok TSUE z dnia 19 listopada 2009 r., Filipiak, EU:C:2009:719, pkt 8 i wskazywane tam orzecznictwo). Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 20 października 2011 r., Interedil Srl, C-396/09, EU:C:2011:671 wyraźnie wskazał, że prawo Unii sprzeciwia się temu, by sąd krajowy był związany krajowym przepisem proceduralnym, zgodnie z którym ocena sądu krajowego wyższej instancji jest dla niego wiążąca, gdy ocena owego sądu wyższej instancji jest niezgodna z prawem Unii w świetle wykładni Trybunału. Podobne stanowisko zawarto w wyrokach NSA z dnia 27 czerwca 2013 r., I FSK 720/13 i z dnia 2 lipca 2019 r., I FSK 19/17, CBOSA.

Drugim powodem jest to, że powyższe naruszenie nie było jedynym naruszeniem jakie zdecydowało o rozstrzygnięciu Sądu w przedmiotowej sprawie. Chodzi o to, że w szczególnych okolicznościach przedmiotowej

sprawy kluczowe było nadużycie prawa przez organ podatkowy, o czym poniżej.

- 3.16. Patrząc na przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p. przez pryzmat standardu unijnego wypracowanego co się tyczy VAT, z jednej strony, na podstawie art. 2, art. 250 ust. 1 i art. 273 dyrektywy 112 i art. 4 ust. 3 TUE, a z drugiej strony na podstawie art. 325 TFUE oraz art. 2 ust. 1 decyzji Rady 2007/436/WE, Euratom z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie systemu zasobów własnych Wspólnot Europejskich (Dz.Urz.UE Nr L 163, s. 17) - (por. szerzej wyrok TSUE z dnia 26 lutego 2013 r., Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, pkt 25 i 26) nie ma wątpliwości, że polski ustawodawca mógł wprowadzić taki przepis do polskiego porządku krajowego. Wprowadzenie do systemu prawnego kwestionowanej regulacji (następnie kilkakrotnie nowelizowanej) motywowane było walką z przestępczością skarbową. Potwierdza to też uzasadnienie do projektu ustawy, w którym wskazano, że z jednej strony, powodem nowelizacji przepisu była potrzeba ujednolicenia zasad zawieszenia biegu terminu przedawnienia w różnych procedurach, a z drugiej strony - potrzeba wprowadzenia instrumentu zapobiegającego przedawnieniu zobowiązania w stosunku do podatnika, który popełnił przestępstwo lub przestępstwo skarbowe albo wykroczenie skarbowe (druk sejmowy nr 414/IV kadencja). Jednakże obowiązki zapewnienia przez państwa członkowskie skutecznego poboru zasobów własnych Unii nie mogą stać w konflikcie z prawami wynikającymi z Karty, tj. art. 17 Karty (Prawo własności), 41 Karty (Prawo do dobrej administracji), art. 47 Karty (Prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu), która również zawiera podstawowe zasady jak zasada pewności prawa (opinia Rzecznika Generalnego M. Bobeka z dnia 13 lipca 2017 r., do sprawy C-574/15, EU:C:2017:553, pkt 144; wyrok TSUE z dnia 29 marca 2012 r., Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, pkt 23 czy zasada prawa do obrony).

Polska regulacja wprowadzi ustala granicę terminu przedawnienia (prawomocne zakończenie postępowania karnego skarbowego - art. 70 § 7 pkt 1 O.p.) jednakże w myśl art. 114a k.k.s. postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe może być także zawieszone, jeżeli jego prowadzenie jest w istotny sposób utrudnione ze względu na prowadzoną kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub toczące się postępowanie przed organami podatkowymi, organami celnymi lub sądami administracyjnymi. Zawieszone postępowanie podejmuje się, jeżeli ustąpiły przyczyny uzasadniające jego zawieszenie. Stosownie do treści art. 44 § 2 k.k.s. karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Z kolei zgodnie z art. 44 § 7 k.k.s. przedawnienie nie biegnie, jeżeli przepis ustawy nie pozwala na wszczęcie lub dalsze prowadzenie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe. Tym samym zestawienie art. 44 § 2 k.k.s. z art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 O.p. "prowadzi w praktyce do swoistego zapętlenia (zawieszenia) biegu (terminu) przedawnienia. Jeżeli wszczęte zostanie postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe związane z uszczuploną należnością publicznoprawną, zawiesza się bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego, a tym samym efektywnie przedłuża się bieg

przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego. Jeśli dodać do tego łatwość, z jaką przychodzi finansowym organom postępowania przygotowawczego wszczynanie postępowań karnych skarbowych, to jasnym staje się, że karnoskarbowa instytucja przedawnienia karalności jest nad wyraz często tylko praktycznym instrumentem służącym do zapobieżenia przedawnienia należności publicznoprawnej" (por. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, LEX/el.).

- W literaturze wskazuje się, że celem przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. jest danie organowi podatkowemu dodatkowego czasu, albowiem możliwe są do pozyskania w trybie czynności wykonywanych w postępowaniu karnym skarbowym takie dowody, które będą konieczne do wykorzystania w postępowaniu podatkowym (kontrolnym), gdyż wpłyną one na wynik sprawy podatkowej. Wyłącznie takiemu celowi służy instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego - temu mianowicie, że istnieje prawdopodobieństwo, iż organ podatkowy uzyska jakiś jeszcze materiał dowodowy, którego nie udało mu się wcześniej zgromadzić i który przyczyni się do prawidłowego wyjaśnienia podatkowego stanu faktycznego oraz wskazania jego właściwej kwalifikacji podatkowoprawnej. Zawieszenie podatkowego biegu terminu przedawnienia ma sens o tyle, że można z innego postępowania uzyskać informacje wpływające na sprawę podatkową. Żadne inne ratio legis nie stoi u podstaw konstrukcji z art. 70 § 6 pkt 1 O.p. (por. P. Kardas, G. Łabuda, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, wyd. III, LEX/el.).
- warto jest wskazać, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego nastąpiło postanowieniem z dnia (...) 2017 r. (faza ad rem). Dotyczyło ono zarówno VAT za okres od stycznia do grudnia 2012 r., jak i VAT za okres od stycznia do września 2013 r. Co się tyczy VAT za 2012 r. to niewątpliwie takie wszczęcie nastąpiło praktycznie półtora miesiąca przed upływem terminu przedawnienia (31 grudnia 2017 r.), co jest znamienne ale nie przesądzające jeszcze o nadużyciu tego przepisu w przedmiotowej sprawie. Co się tyczy VAT za 2013 r. to z uwagi na to, że jest to jedno i to samo postanowienie to kwestia wszczęcia ww. postępowania w stosunkowo krótkim czasie przed upływem terminu przedawnienia nie dotyczyła tego postępowania.
- Na moment wydawania wyroku przez Sąd (czyli półtora roku od wszczęcia postępowania) brak jest jakiejkolwiek informacji o podjęciu innych działań (w tym zawieszeniu postępowania karnego skarbowego) przez organ działający jako organ przygotowawczy. Warto podkreślić, że sprawa nie wymagała podejmowania żadnych czynności dowodowych, albowiem dotyczyła zagadnienia prawnego (zastosowanie przez Skarżącą stawki VAT 5% zamiast stawki VAT 8%), co jest działaniem niepokojącym w kontekście celów postępowania karnego skarbowego. Dowodzi tego nie tylko odpowiedź na skargę, lecz również próba uzyskania tego typu informacji przez Sąd na rozprawie. Organ podatkowy miał możliwość wypowiedzi w tej w kwestii z uwagi na odroczenie rozprawy, jak i poczynioną publikację wyroku, pomimo tego organ podatkowy żadnych informacji w tym względzie nie udzielił.
- Oceniając zatem sprawę na podstawie akt sprawy (art. 133 § 1 p.p.s.a.) Sąd stwierdza, że organ przygotowawczy wszczynając postępowanie karne skarbowe (w fazie ad rem) nie może później nic nie robić zwłaszcza w ramach

procedury, w której nie uczestniczy podatnik, a od której uzależniony jest upływ terminu przedawnienia. Działania powinny zmierzać do prawomocnego zakończenia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Wynika to z zasady praworządności (art. 7 Konstytucji RP), zasady państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP) i wywodzonej z niej zasady dobrej administracji, zasady lojalnej współpracy (art. 4 ust. 3 TUE) w przypadku VAT (albowiem VAT stanowi dochód budżetu Unii) oraz z istoty postępowania karnego skarbowego. Warto jest też wskazać, że zadaniem Krajowej Administracji Skarbowej jest m.in. rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych, zapobieganie tym przestępstwom i wykroczeniom oraz ściganie ich sprawców (art. 2 ust. 1 pkt 13 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej - Dz. U. z 2016 r. poz. 1947 z późn. zm.). Zadaniem KAS (jej organów) nie jest bezzasadne wszczynane postępowań karnych skarbowych i ich dalsze nieprowadzenie.

Tymczasem postawa organu podatkowego w toku postępowania przed sądem administracyjnym dowodzi, że o ile organ był zainteresowany wszczęciem postępowania karnego skarbowego, to już nie był zainteresowany jego dalszym prowadzeniem i zakończeniem, a przynajmniej nie udowodnił, że podjął jakiekolwiek działania w tym zakresie.

O ile przepis art. 70 § 6 pkt 1 O.p., jak i art. 70 § 7 pkt 1 O.p. jest jasny w swej treści to jego stosowanie przez organ powoduje, że podatnik pozostaje w niepewności co do momentu podjęcia zawieszonego postępowania karnego skarbowego a w konsekwencji co do momentu upływu terminu przedawnienia. Podatnik powinien oczekiwać, że wygaśnięcie zobowiązania podatkowego powinno następować w rozsądnym terminie. Wiedza o tym czy jakieś działania są podejmowane są kluczowe z punktu widzenia oceny przez Sąd terminu przedawnienia jako terminu rozsądnego realizującego zasadę pewności prawa.

- Praktyka organów podatkowych prowadząca do tego, że upływ terminu przedawnienia zależy od uznania organu podatkowego i nie podlega żadnej kontroli sądowej, zagraża celom Unii, w tym zasadzie skuteczności. To implikuje naruszenie zasady lojalnej współpracy wyrażonej w art. 4 ust. 3 TUE, jak też narusza zasadę pewności prawa, zasadę uzasadnionych oczekiwań, ogranicza wykonywanie prawa własności w sposób nieproporcjonalny i trudny do zaakceptowania, przez to narusza art. 17 KPP w zw. z art. 52 ust. 1 KPP oraz art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji RP w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

- 3.17. Jak to zostało już wcześniej wskazane ustawodawca włączając pewne konstrukcje karne skarbowe do Ordynacji podatkowej zdecydował o tym, że stały się one elementem instytucji prawa podatkowego. I jak każdy element tych instytucji podlega on badaniu sądu administracyjnego.

Kluczowym dla sprawy jest zatem okoliczność, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego było prawnie bezzasadne. Okoliczności zaistniałe w przedmiotowej sprawie wykluczają umyślność działania Skarżącej i przestępczy charakter jej działań, co uniemożliwia wszczęcie i prowadzenie postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k. w zw. art. 113 § 1 k.k.s.

5. CZEKAMY NA TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

K 31/14 - wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich z 22 października 2014 r.

- wnosi o stwierdzenie niezgodności:
 - 1) art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (...) z art. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP;
 - 2) art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (...), w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie z art. 2 Konstytucji RP.

SK 22/18 – skarga konstytucyjna z 13 września 2016 r.

- wnosi o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (...), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2005 r.,
 - 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, które to postępowania nie pozostają w związku z niewykonaniem zobowiązania podatkowego jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz w zw. z art. 84 w zw. z art. 30 w zw. z art. 2 Konstytucji RP przez to, że uzależniając realizację nałożonego na jednostkę obowiązku poniesienia ciężaru podatku, a w konsekwencji jego wygaśnięcia na skutek przedawnienia - od skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będącego następstwem wszczęcia postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, których podejrzenie popełnienia nie zasadza się na istnieniu związku o charakterze podmiotowym, przedmiotowym i czasowym z niewykonaniem konkretnego zobowiązania przez podatnika, czynią instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego instytucją pozorną, co narusza zasady lojalności państwa wobec obywatela oraz ochrony stabilności stosunków prawnych i nie gwarantuje one należytej ochrony jego własności.
 - w zakresie, w jakim przepis ten wiąże skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe w sprawie, tj. w fazie postępowania przygotowawczego in rem, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz w zw. z art. 84 w zw. z art. 30 w zw. z art. 2 Konstytucji RP przez to, że wbrew obowiązującym rygorom skierowanym również względem prawa daninowego, a wynikającym z zasady ochrony stabilizacji stosunków prawnych na skutek upływu czasu oraz zasady lojalności państwa wobec adresata norm prawnych umożliwia - w sposób

nieusprawiedliwiony koniecznością zachowania równowagi budżetowej oraz planowego wykonywania budżetu - dochodzenie przez organy podatkowe realizacji obowiązku podatkowego przez jednostkę, które nie jest ograniczone rozsądnym terminem przedawnienia zobowiązań podatkowych, po nastaniu którego dochodzenie roszczeń przez wierzyciela podatkowego będzie nieskuteczne, na skutek czego nie gwarantuje on należytej ochrony prawa własności;

- w zakresie, w jakim przepis ten nie przewiduje treści i formy zawiadomienia podatnika przez organ podatkowy o wszczęciu postępowania karnego oraz postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe przed upływem terminu przedawnienia, które powoduje skuteczność zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 31 ust. 3 oraz w zw. z art. 84 w zw. z art. 30 w zw. z art. 2 Konstytucji RP przez to, że uzależniając realizację nałożonego na jednostkę obowiązku poniesienia ciężaru podatku, a w konsekwencji jego wygaśnięcie na skutek przedawnienia, od skutku w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, który powiązany został z uzależnionym wyłącznie od woli organu podatkowego - co do formy oraz treści - powiadomieniem podatnika o wszczęciu tego postępowania, stwarzając tym samym organom państwowym możliwość nadużywania swojej pozycji wobec obywatela oraz nie odpowiadając wymogom stawianym przez zasadę ochrony stabilności sytuacji prawnej jednostki oraz zakaz arbitralnego traktowania jednostek, czyni instytucję przedawnienia zobowiązania podatkowego instytucją pozorną i nie gwarantuje on należytej ochrony prawa własności.

SK 100/19 – skarga konstytucyjna z 11 stycznia 2017 r.

- wnosi o stwierdzenie, że art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku ordynacja podatkowa (...) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw (...) oraz ustawą z dnia 24 września 2010 roku o zmianie ustawy – ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (...) w zakresie w jakim, wywołuje skutek w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub postępowania o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe również w sytuacji, gdy wszczęcie postępowania przygotowawczego nastąpiło wobec braku uzasadnionego podejrzenia popełnienia czynu zabronionego -jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: Konstytucja).

6. CO DALEJ?

- uznanie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej za niezgodny z art. 2 i in. Konstytucji RP
- zmiana linii orzeczniczej – uznanie, że sądy administracyjne są uprawnione, a wręcz zobowiązane do weryfikowania czy postępowanie karne skarbowe nie zostało wszczęte instrumentalnie, wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia:
 - w przypadku uznania, iż taka sytuacja miała miejsce należy stwierdzić, iż skutek materialnoprawny w postaci zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie nastąpił;
 - jeżeli instrumentalność wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie wynika z akt sprawy na organie podatkowym powinien ciążyć obowiązek wykazania, że w danym przypadku nie mamy do czynienia z nadużyciem prawa.
- zmiana Ordynacji podatkowej (Obywatelska Inicjatywa Ustawodawcza „Przywróćmy podatkom przedawnienie”)