

ODPIS

POSTANOWIENIE

Dnia 14 kwietnia 2025 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący

sędzia NSA Jan Rudowski

sędzia NSA Stanisław Bogucki

sędzia NSA Bogusław Dauter (współspr.)

sędzia NSA Antoni Hanusz

sędzia NSA Maciej Jaśniewicz

sędzia NSA Roman Wiatrowski (spr.)

sędzia NSA Janusz Zubrzycki

Protokolant

asystent sędziego Paweł Bobrowicz

po rozpoznaniu w dniu 14 kwietnia 2025 r.

na rozprawie w Izbie Finansowej

ze skargi kasacyjnej

od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w

z dnia 8 listopada 2023 r.

w sprawie ze skargi

na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej

z dnia 12 czerwca 2023 r.

w przedmiocie podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r.

p o s t a n a w i a:

poinformować Ministra Finansów o istotnych naruszeniach w stosowaniu art. 70 § 6 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111), polegających na **instrumentalnym wszczynaniu postępowań karnoskarbowych**, których jedynym motywem ze względu na zawieszenie biegu terminu przedawnienia w nim przewidzianego, jest niedopuszczenie do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Taka praktyka stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej pozostaje w sprzeczności z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem
Marek Wojtusiewicz
starszy inspektor sądowy

UZASADNIENIE

Działając na podstawie art. 155 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935, ze zm.; dalej: p.p.s.a.), stanowiącego emanację na gruncie postępowania sądowoadministracyjnego, zasad pomocniczości i współdziałania władz w ujęciu wynikającym z Preambuły Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, współstanowiącymi fundament demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, przejąwszy sprawę niniejszą do rozpoznania na zasadzie art. 187 § 3 p.p.s.a., zwraca się – zgodnie z art. 8 ust. 2 w związku z art. 5 pkt 3 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2024 r. poz. 1370) – do ministra właściwego do spraw finansów publicznych, z uwagi na znaczenie przedmiotowego zagadnienia dla praktyki stosowania prawa podatkowego w Polsce, z informacją o istotnych naruszeniach prawa oraz okolicznościach mających wpływ na ich powstanie, a przedstawionych przez uczestników niniejszego postępowania. Jednocześnie skład orzekający zwraca się do Pana Ministra o powiadomienie Naczelnego Sądu Administracyjnego do akt niniejszej sprawy, w terminie trzydziestu dni, o stanowisku zajęтым w przedmiocie sygnalizacji, zwłaszcza w zakresie konieczności niezwłocznego zainicjowania postępowania legislacyjnego odnoszącego się do wpływu wszczęcia postępowania karnego skarbowego, związanego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, na zawieszenie biegu terminu jego przedawnienia w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111; dalej: o.p.) oraz zmiany prowadzonej w tym zakresie polityki fiskalnej stosowania powyższych przepisów przez organy podatkowe.

Wystąpienie z informacją o istotnych naruszeniach prawa oraz okolicznościach mających wpływ na ich powstanie, jakie ujawnione zostały w toku rozpoznawania przedmiotowego zagadnienia, jest skutkiem wydania w rozpatrywanej sprawie wyroku w składzie siedmiu sędziów. Wyrok ten jest jednym z setek wyroków polskich sądów administracyjnych, dotyczących zagadnienia instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych, a więc ukierunkowanych wyłącznie na ziszczenie się materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia

zobowiązania podatkowego, nie zaś na realizację celów postępowania karnego skarbowego.

Zagadnienie powyższe wyrażone zostało w wydanym na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a., pod sygnaturą niniejszej sprawy, postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 października 2024 r., przedstawiającym zagadnienie to do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego. Sprowadzało się ono do udzielenia odpowiedzi na pytanie – czy wywoła skutek, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p. wszczęcie 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, gdy postępowanie to zostało prawomocnie zakończone postanowieniem o umorzeniu postępowania z powodu stwierdzenia braku znamion czynu zabronionego.

Stanowisko w przedmiocie zadanego pytania, złożyły do akt sprawy strony postępowania: Dyrektor Izby Administracji Skarbowej [REDACTED] oraz [REDACTED] (dalej: Spółka lub Skarżąca), kwestionująca w trybie skargi kasacyjnej wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego [REDACTED] z 8 listopada 2023 r. ([REDACTED] mocą którego oddalono skargę Spółki na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej [REDACTED] z 12 czerwca 2023 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za czerwiec 2013 r.

Stanowisko w tym zakresie zajęli także: Minister Finansów, Prokurator Krajowy, Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, Krajowa Rada Doradców Podatkowych, Krajowa Izba Radców Prawnych oraz Fundacja Praw Podatnika.

Postanowieniem wydanym na rozprawie dnia 10 marca 2025 r., pod sygn. I FPS 2/24, Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów, działając na podstawie art. 187 § 3 p.p.s.a., po zapoznaniu się z powyższymi stanowiskami, nie wydał uchwały, lecz przejął sprawę do rozpoznania pod pierwotną sygn. akt I FSK 1078/24 uznawszy, że charakter występujących w niej wątpliwości prawnych oraz ich ścisły związek z okolicznościami sprawy wymaga ich rozważenia na tle okoliczności sprawy.

Stanowiska przedstawione przez strony i uczestników postępowania oraz podnoszona przez nich na rozprawie przed składem siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego argumentacja, przesądziły jednak o konieczności poinformowania ministra właściwego do spraw finansów publicznych o istotnych naruszeniach prawa oraz okolicznościach mających wpływ na ich powstanie, wskazywanych w toku rozpoznawania przedmiotowego zagadnienia przez strony i uczestników niniejszego postępowania.

Postanowienie sygnalizacyjne, o którym mowa w art. 155 § 1 p.p.s.a. wydawane jest przez sąd niezależnie od wyniku sprawy, w związku z którą przesłanka istotnych naruszeń prawa lub okoliczności mających wpływ na ich powstanie, została ujawniona. Żaden bowiem przepis prawa nie formułuje związku naruszenia prawa określonego w art. 155 § 1 p.p.s.a. z naruszeniem prawa dającym podstawy do uwzględnienia skargi przez sąd.

Z takim stanem rzeczy mamy do czynienia na gruncie niniejszej sprawy, w ramach której sąd po zapoznaniu się z całokształtem okoliczności sprawy, z jednej strony wyraża ocenę w przedmiocie instrumentalności wszczęcia postępowania karnego skarbowego związanego z niewykonaniem przez Skarżącą jej zobowiązania podatkowego. Z drugiej zaś, po zapoznaniu się ze stanowiskami stron oraz uczestników postępowania, za konieczne uznał wydanie w sprawie postanowienia sygnalizacyjnego w trybie art. 155 p.p.s.a.

Obie kategorie, a więc ocena w przedmiocie instrumentalności, jak i zasadność wydania postanowienia sygnalizacyjnego, choć wyrażane zostają na gruncie jednej sprawy podatkowej, pozostają w tym względzie od siebie niezależne. W wyniku przejęcia sprawy do rozpoznania na zasadzie art. 187 § 3 p.p.s.a., możliwą bowiem staje się również i ta ocena, że w perspektywie konkretnych okoliczności sprawy podatkowej, wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej, o której mowa w art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., uznane zostać może za pozbawione instrumentalnego charakteru z uwagi na szczegóły stanu faktycznego sprawy, niebrane jednak pod uwagę przez uczestników postępowania, wyrażających stanowiska wyłącznie w przedmiocie zagadnienia prawnego przedstawionego do rozpoznania składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Przed przystąpieniem do analizy przesłanek normowanych przez art. 155 p.p.s.a., a uzasadniających wydanie niniejszego postanowienia w kontekście wskazanego wyżej, istotnego dla praktyki stosowania prawa podatkowego, zagadnienia prawnego, zasadnym jest jednak poczynienie na tym gruncie uwagi natury ogólnej, wskazującej na istotę badanego zjawiska. Przedmiotowe zagadnienie odnosi się bowiem do kategorii czasu oraz do związanych z nim takich konstrukcji prawnych jak bieg terminu, jego zawieszenie, czy przerwanie, a w konsekwencji podjęcie, wznowienie jego biegu czy ostatecznie – przedawnienie (np. przedawnienie zobowiązania czy karalności czynu). I o ile samo pojęcie czasu jako właściwość obiektywna, stanowi źródło wymienionych wyżej konstrukcji prawnych, tak jego względny charakter (*in casu*: biegu terminu) uzależniony pozostaje od czynników, z jakimi jego upływ (bieg) pozostaje w związku o charakterze ontologicznym.

Przenosząc tę uwagę na grunt przedmiotowego zagadnienia wskazać należy, że inkorporacja konstrukcji prawnej właściwej prawu o postępowaniu karnym skarbowym do systemu normatywnego prawa podatkowego przez zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej, wprowadzona została do polskiego systemu prawnego ustawą nowelizującą z dnia 12 września 2002 r. (Dz. U. z 2002 r. Nr 169 poz. 1387) w oparciu o uwarunkowania determinujące kształt praktyki obrotu gospodarczego oraz sposoby funkcjonowania administracji skarbowej przełomu lat dziewięćdziesiątych oraz dwutysięcznych.

Pomijając racje teleologiczne, których próżno szukać w uzasadnieniu do ustawy nowelizującej, wskazać w tym miejscu należy jedynie, że instytucja ta, regulowana na przestrzeni kolejnych nowelizacji (dyktowanych praktyką obrotu oraz orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego), w różnych jednostkach redakcyjnych art. 70 Ordynacji podatkowej, uzyskała swoje obecnie obowiązujące brzmienie, wyrażone *de lege lata* w art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p.

Stanowi ona, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania (tj. art. 70 § 6 pkt 1 o.p.). Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego,

zawiadania podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 i 1a o.p., oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia (tj. art. 70c o.p.).

Konstrukcyjne, a w konsekwencji konstytucyjnoprawne mankamenty przedmiotowej regulacji od lat implikują jednak przedmiot licznych sporów, których rozstrzyganie stało się istotną częścią orzecznictwa Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W orzecznictwie tym konsekwentnie podkreśla się przede wszystkim rolę instytucji zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego dla ochrony praw podatnika, w tym zwłaszcza ekspektatywy stabilizacji jego sytuacji prawnopodatkowej (zob. częstokroć przywoływane w kolejnych orzeczeniach polskich sądów administracyjnych uchwały siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego: z 29 września 2014 r., sygn. II FPS 4/13; z 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17; z 18 czerwca 2018 r., sygn. I FPS 1/18 oraz z 18 marca 2019 r., sygn. I FPS 3/18).

Sama natomiast konieczność przestrzegania przez organy administracji skarbowej standardów ochrony konstytucyjnych i ustawowych praw i wolności podatników w kontekście wynikającego z art. 70 § 6 pkt 1 i art. 70c o.p. związku wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, doczekała się z kolei doniosłego dla praktyki stosowania prawa (w tym zwłaszcza w kontekście koncepcji nadużycia prawa przez organ podatkowy, a więc problemu istotnego również dla przedmiotu sprawy niniejszej), wydania przez Naczelną Sąd Administracyjny uchwały siedmiu sędziów z 24 maja 2021 r. (sygn. I FPS 1/21), zgodnie z którą „w świetle art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U z 2017 r. poz. 2188 ze zm.) oraz art. 1-3 i art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.) ocena przesłanek zastosowania przez organy podatkowe przy wydawaniu decyzji podatkowej art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325) mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji”.

Powyższa uchwała stanowiła konieczną i pożądaną dla zapewnienia ochrony konstytucyjnych, prawnomiędzynarodowych oraz ustawowych praw i wolności podatników, reakcję Naczelnego Sądu Administracyjnego na podnoszone w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych oraz szeroko wskazywane w doktrynie polskiej nauki prawa, zagadnienie nadużycia prawa przez organ podatkowy, polegające na instrumentalnym wszczynaniu postępowań karnych skarbowych związanych z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, a ukierunkowanych nie na realizację celów tego postępowania, lecz wyłącznie na ziszczenie się materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W uzasadnieniu przywołanej uchwały wyjaśniono, że przez zastosowaną w art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. inkorporację konstrukcji prawnej wszczęcia postępowania karnego skarbowego do systemu normatywnego prawa podatkowego, regulowana tymi przepisami przesłanka zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego stała się elementem hipotezy normy materialnego prawa podatkowego, podlegającej ocenie sądu administracyjnego, odnoszącej się do rozpatrywanej w danej sprawie określonej sfery działalności administracji publicznej (skarbowej) w zakresie skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia danego zobowiązania, z niewykonaniem którego związany został przedmiot sprawy karnej skarbowej.

Kierując się tym samym przesłankami wskazanymi w uzasadnieniu powyższej uchwały, biorąc z jednej strony pod uwagę, kluczową w demokratycznym państwie prawnym, a wynikającą z zasady legalizmu i trójpodziału władzy, zasadę domniemania konstytucyjności obowiązujących aktów normatywnych i norm prawnych w nich zawartych, z drugiej zaś strony konflikt zachodzący między koniecznością poszanowania ochrony praw podatników oraz ochrony interesu Skarbu Państwa, stanowiącego po myśli art. 1 w związku z art. 84 Konstytucji dobro wspólne wszystkich podmiotów polskiego prawa, polskie sądy administracyjne dokonują analizy tego, czy w świetle całokształtu okoliczności zawisłych przed nimi spraw, zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. miało na gruncie danego przypadku charakter instrumentalny, a w konsekwencji, czy mimo zachowania wymogów formalnych, wywołało ono skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania

podatkowego, zgodnie z hipotezą odczytywanej z tych przepisów normy materialnoprawnej.

Powyższa uchwała, choć wskazała na dopuszczalność i zasadność wyrażania przez sądy administracyjne ocen tego rodzaju, nie wyeliminowała jednak problemu nadużywania powyższej konstrukcji przez organy skarbowe, jako że z powodu niewynikającej z niej *ratio legis* źródło nadużycia zostało przez ustawodawcę niejako wpisane w samą strukturę spornej normy. Organy podatkowe, mając na względzie wskazane w powyższej uchwale przesłanki stwierdzenia danego nadużycia, nie zaprzestały kontynuowania nadużyć tego rodzaju, lecz zmodyfikowały swoje działania tak, by stwierdzenie nadużycia nie jawiło się jako oczywiste.

Narastająca wciąż tym samym ilość spraw zawisłych przed sądami administracyjnymi, dotyczących instrumentalnego charakteru wszczynania postępowań karnych skarbowych w trybie art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., a także przebieg postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w niniejszej sprawie, w której tak liczny udział zgłosili uczestnicy postępowania kwestionujący *ratio legis* omawianej normy, nakazuje uznać, że wykładnia teleologiczna przedmiotowej konstrukcji, pomimo dokonanych zmian legislacyjnych oraz przede wszystkim mimo obszernego dorobku orzeczniczego Naczelnego Sądu Administracyjnego w tym zakresie, uwidacznia istotny dla praktyki obrotu, brak podstaw do udzielenia jednoznacznej odpowiedzi o cel uzależnienia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego od wszczęcia postępowania w sprawie karnej skarbowej (z zachowaniem wymogu z art. 70c o.p.).

Prawodawca podatkowy wprowadził próby nowelizacji spornego unormowania, jednak nie odniosły one zamierzonego rezultatu. Na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. poz. 1471 oraz z 2018 r. poz. 1326), podjęto prace nad uchwaleniem nowej ordynacji podatkowej, jednak projekt przygotowany przez Komisję Kodyfikacyjną Prawa Podatkowego, następnie modyfikowany przez Ministerstwo Finansów mimo, iż przeszedł rządowy proces legislacyjny, to wraz z końcem VIII kadencji Sejmu, nie doczekał się swojej finalizacji (druk nr 3517 sejmu VIII kadencji).

W uzasadnieniu tego projektu wyjaśniono, że aktualnie w polskim prawie podatkowym przedawnienie albo uniemożliwia wymiar zobowiązania podatkowego albo prowadzi do wygaśnięcia tego zobowiązania. Jednak w następstwie szeregu wyjątków od generalnej zasady przedawnienia zobowiązania podatkowego, jego gwarancyjna funkcja w praktyce obrotu pozostaje istotnie osłabiona, albowiem termin przedawnienia zobowiązań podatkowych może *de lege lata* być bez ograniczeń „przedłużany” w związku z możliwością przemennego i wielokrotnego jego przerywania i zawieszania, czyniąc z instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego instytucją pozorną. Powoduje to, że w praktyce obrotu przedawnienie, które powinno nastąpić co do zasady po 5 latach, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, niekiedy nastąpić może nawet po kilkunastu latach, choć zdarzać się mogą przypadki, gdy może trwać jeszcze dłużej. Projektowane wówczas przepisy miały tymczasem służyć przywróceniu gwarancyjnej funkcji przedawnienia m.in. przez realne ograniczenie możliwości przedłużania okresu, w którym organy podatkowe uprawnione byłyby do podejmowania czynności zmierzających do ustalenia lub określenia, a następnie dochodzenia od podatników należności podatkowych. Instytucja przedawnienia musi bowiem dawać podatnikowi poczucie stabilizacji jego sytuacji prawnopodatkowej oraz działać w sposób dyscyplinujący na samego wierzyciela podatkowego. W ramach wspomnianego wyżej rządowego etapu prac nad nową Ordynacją podatkową, w projekcie Ministra Finansów dostrzeżono konieczność definitywnego rozwiązania problemu przez ograniczenie przesłanki zawieszania biegu terminu przedawnienia, rezygnując z regulacji z art. 70 § 6 punkt 1 Ordynacji w całości. W uzasadnieniu projektu wskazano, że ważny element nowej koncepcji przedawnienia stanowić miała rezygnacja z przesłanki skutkującej zawieszeniem biegu terminu przedawnienia zobowiązania w sytuacji wszczęcia postępowania karnego skarbowego związanego z tym zobowiązaniem.

Uwagi powyższe wciąż zachowują swoją aktualność. Wszczywanie postępowań karnych skarbowych jedynie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, od wielu lat stanowi bowiem jeden z częstszych zarzutów skarg i skarg kasacyjnych formułowanych przez podatników. Źródło tego zjawiska stanowi szereg wątpliwości konstytucyjnoprawnych spornej regulacji prawnej.

Istotność niniejszego postanowienia wymaga tym samym wzięcia pod uwagę orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w przedmiocie konstytucyjnoprawnej perspektywy przedawnienia zobowiązania podatkowego. W orzecznictwie swoim Trybunał zastrzega bowiem, iż przedawnienie zobowiązań podatkowych, choć nie jest *expressis verbis* uregulowane w ustawie zasadniczej, znajduje swoje oparcie w wartościach konstytucyjnie chronionych, jako że istnienie instytucji „przedawnienia zobowiązań podatkowych służy realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych – konieczności zachowania równowagi budżetowej oraz stabilizacji stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych” (wyrok TK z 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97 i przywołane tam orzecznictwo). Trybunał podkreśla także, iż gwarancyjną funkcję przedawnienia zobowiązania podatkowego, związaną z bezpieczeństwem prawnym jednostki, a determinowaną konstytucyjną zasadą lojalności państwa wobec obywatela, wywodzoną z klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by „nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji” (wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29). Z tego też względu Trybunał wskazuje na konstytucyjny zakaz doprowadzania do faktycznej eliminacji mechanizmu stabilizacji sytuacji podatnika, gdyż praktyka ta prowadzić może do naruszenia zakazu kreowania instytucji pozornych, jak i wywodzonego z art. 2 Konstytucji nakazu stabilizacji stosunków prawnych (wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80). Trybunał podkreśla bowiem, iż stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia instytucja przedawnienia, stanowi wartość konstytucyjną, zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji (wyrok TK z 20 maja 2020 r., sygn. P 2/18, OTK ZU A/2020, poz. 18). Z tych właśnie względów w uzasadnieniu wyżej wskazanego wyroku z 17 lipca 2012 r. (sygn. P 30/11) Trybunał wyjaśniał, że choć instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego może niekiedy sankcjonować naruszenie przez podatnika konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków, to jednak, skoro została wprowadzona do systemu prawnego, winna realizować stawiane jej zadania, takie jak choćby stabilizowanie stosunków społecznych poprzez wygaszanie z upływem czasu zadawnionych zobowiązań

podatkowych. Trybunał wskazuje tym samym na obowiązujące w tym zakresie granice swobody ustawodawcy podatkowego wyjaśniając, iż terminy przedawnienia zobowiązania podatkowego – z jednej strony nie mogą być zbyt krótkie, gdyż wyłączałyby zapewnienie realizacji zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, z drugiej jednak strony – nie mogą pozostawać zbyt długie, czyniąc przedawnienie zobowiązania podatkowego instytucją pozorną (wyrok z 19 czerwca 2012, sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65, przywoływany w orzecznictwie późniejszym).

W powyżej przywołanych orzeczeniach Trybunał wskazywał, że ustanowiony w prawie podatkowym mechanizm przedawnienia nie może skłaniać podatników do uchylania się od opodatkowania i traktowania przedawnienia w sposób instrumentalny, traktując je w kategoriach narzędzia pozwalającego uniknąć zapłaty podatku po upływie danego czasu (przywołane wyżej wyroki TK w sprawach o sygn.: sygn. P 41/10, SK 18/09 oraz SK 40/12). Wskazuje jednak na trzy kategorie okoliczności, które ustawodawca podatkowy w sposób szczególny powinien wziąć pod uwagę, ustalając termin przedawnienia zobowiązań podatkowych: po pierwsze – uwzględnienie realnej możliwości egzekwowania niezapłaconych należności podatkowych, okresy zawieszenia biegu terminu zobowiązań podatkowych oraz inne okoliczności, związane choćby z prowadzeniem czynności kontrolnych lub sprawdzających, które nie powodują zawieszenia ani przerwania biegu terminu przedawnienia; po drugie – uwzględnienie okoliczności faktycznych towarzyszących egzekwowaniu należności podatkowych, zwłaszcza potencjalnych zachowań podatników uchylających się od opodatkowania lub ukrywających majątek przed egzekucją; po trzecie – uwzględnienie faktycznej wydolności organów administracji podatkowej, mimo iż „słabość instytucjonalna państwa nie może stanowić samoistnej przesłanki usprawiedliwiającej nadmierne wydłużanie terminu przedawnienia” (wyrok z 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43). Trybunał wyjaśniał również, iż ograniczona swoboda ustawodawcy podatkowego dotyczy przede wszystkim przepisów, które mają dla podatnika charakter gwarancyjny, zwłaszcza w zakresie norm dotyczących biegu terminu przedawnienia, możliwości jego przerwania lub zawieszenia, a także długości samego terminu przedawnienia (przywołane wyżej wyroki w sprawach o sygn.: P 41/10, P 30/11, SK 18/09 oraz SK 40/12). Istotne w tym względzie pozostaje jednak zastrzeżenie Trybunału Konstytucyjnego, iż

egzekwowanie należności podatkowych powinno następować w sposób uwzględniający wszelkie wynikające z tego skutki gospodarcze, w tym także skutki dla innych podmiotów gospodarczych (wyrok z 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126).

Z powyższego wynika, iż samo ustalenie długości terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz treść przesłanek normujących warunki jego zawieszenia czy przerwania, pozostają w gestii prawodawcy podatkowego. Normując powyższe okoliczności prawodawca podatkowy obowiązany jest jednak dostosować treść promulgowanych w tym zakresie aktów normatywnych do bieżących oraz zmieniających się warunków życia gospodarczego i społecznego, w sposób zgodny z zasadami pewności prawa, lojalności państwa wobec podmiotów stanowionego i stosowanego przez nie prawa oraz ochrony interesów w toku i ekspektatywy uzasadnionych oczekiwań. Uwarunkowania prawodawcze, administracyjnoprawne oraz gospodarcze uległy w tym względzie istotnym przeobrażeniom na przełomie ostatnich dwóch dekad praktyki stanowienia i stosowania prawa podatkowego w Polsce. To zaś czyni zasadnym poddanie powyższych regulacji oraz sposobu ich stosowania przez organy podatkowe, stosownej korekcie, uwzględniającej obecnie istniejące, a zachodzące w tym zakresie uwarunkowania i wyzwania stojące przed współczesną administracją skarbową.

Istotna w tym zakresie pozostaje również argumentacja w przedmiocie niekonstytucyjności spornej regulacji, wskazana zarówno w skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich z 22 października 2014 r. (sygn. K 31/14), jak i uzasadnieniach skarg konstytucyjnych wnoszonych do Trybunału przez samych podatników (w sprawach o sygn. Ts 193/16, Ts 98/22, Ts 190/22, czy Ts 304/23), kwestionujących konstytucyjność tej regulacji w różnych jej zakresach.

Również kierowane przez Rzeczników Praw Obywatelskich kolejnych kadencji apele o usunięcie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z systemu obowiązującego prawa nie odniosły dotąd pożądanego w tym względzie rezultatu, zaś kompetentny w przedmiocie podjęcia stosownej inicjatywy ustawodawczej minister właściwy do spraw publicznych, uzależnia jej podjęcie od rozstrzygnięcia przez Trybunał Konstytucyjny wspomnianego wyżej wniosku Rzecznika Praw Obywatelskiego z 22 października 2014 r. Stan powyższy pozostaje zdecydowanie nie do pogodzenia z konstytucyjnymi standardami

determinowanymi zasadą demokratycznego państwa prawnego, w tym zwłaszcza pogłębiania zaufania obywatela do państwa oraz stanowionego i stosowanego przez nie prawa. Okoliczność ta domaga się zdecydowanej reakcji właściwych w tym względzie organów administracji publicznej, stąd wydanie sygnalizacji jawi się jako konieczne i w pełni uzasadnione.

Warto w tym względzie zwrócić również uwagę na uzasadnienie wspomnianego wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, wskazujące mianowicie na związane z przedmiotową konstrukcją prawną mankamenty konstytucyjne, odnoszące się do art. 114a ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (obecnie: Dz. U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.; dalej: k.k.s.). Zgodnie z tym przepisem, 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 zaś podejmuje się, jeżeli ustąpiły przyczyny uzasadniające jego zawieszenie. Przepis ten stwarza bowiem możliwość zawieszenia postępowania w oczekiwaniu na rozstrzygnięcie o charakterze prejudycjalnym dla sądu wyrokującego w postępowaniu karnym skarbowym. Tymczasem konfrontowana z art. 114a k.k.s. zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego, oznacza autonomię orzekania o przedmiocie procesu karnego, w ramach której sąd karny nie zostaje związany rozstrzygnięciem danej kwestii przez sąd cywilny lub administracyjny ani przez organy administracyjne, lecz związany pozostaje jedynie prawomocnymi rozstrzygnięciami sądu kształtującymi prawo albo stosunek prawny. W efekcie powyższych konstrukcji dochodzi do skrzyżowania się przesłanek umożliwiających zawieszenie zarówno postępowania karnego skarbowego, jak i postępowania podatkowego czy celno-skarbowego. Wystarczy zatem wydanie postanowienia o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p., aby przedawnienie zobowiązania podatkowego uległo zawieszeniu, podczas gdy art. 114a k.k.s. stwarza możliwość wydłużenia okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych o czas, w którym postępowanie karne skarbowe dotyczące tych zobowiązań, pozostaje zawieszone. Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ma w tym względzie zamykać drogę do przedawnienia zobowiązania podatkowego, a w ślad za tym, zamykać również

drogę do przedawnienia karalności czynu na gruncie prawa karnego skarbowego. W kontekście konstrukcji art. 70 § 6 pkt 1 o.p., uregulowanie przyjęte w art. 114a k.k.s. pod znakiem zapytania stawia również celowość unormowania przewidzianego w art. 44 § 2 k.k.s., zgodnie z którym przedawnienie karalności przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Powyższe uwarunkowania pozostają z sobą w funkcjonalnej sprzeczności, negatywnie oddziałując na realizację gwarantowanego podatnikowi prawa do stabilizacji swojej sytuacji prawnopodatkowej, którą zapewniać winna instytucja przedawnienia, stanowiąca istotną wartość konstytucyjną, zakotwiczoną w zasadzie bezpieczeństwa prawnego podmiotu prawa podatkowego.

Konstrukcyjne uwarunkowania odnoszące się do związku wszczęcia postępowania karnego skarbowego z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, w ujęciu wynikającym z art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p. stanowią także przedmiot obszernych i istotnych dla rozwoju praktyki i nauki prawa poglądów doktryny prawniczej. Wskazują one przede wszystkim na konstrukcyjne błędy ontologicznoprawne, wskazujące mianowicie na wynikający z tej instytucji wymóg istnienia związku przedmiotu sprawy karnej skarbowej z treścią zobowiązania podatkowego i przedmiotu samego postępowania podatkowego, niezasadzający się – w sposób uwzględniający standardy konstytucyjne – na kryteriach przedmiotowych, podmiotowych i czasowych, nie określając również treści i stosownej formy zawiadomienia podatnika o ziszczeniu się skutku rzeczzonego zawieszenia oraz niezależnie – co najbardziej doniosłe na gruncie sprawy niniejszej – od faktycznych i prawnych podstaw wszczęcia postępowania karnego skarbowego (zob.: E. Prejs, *Zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego ze względu na wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe – rozważania nad konstytucyjnością obowiązującej regulacji*, Przegląd Podatkowy nr 11/2017, s. 32-47; A. Ladziński, J. Waśko, T. Burczyński, W. Waśko, K. Kudlek, *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*, TNOiK Toruń 2019 r. s. 18-25; D. Strzelec,

Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe, s. 148-161, Warszawa 2023 i przywołana w nich literatura).

Z jednej więc strony niedopuszczalne w demokratycznym państwie prawa jest uzyskiwanie korzyści podatkowej w postaci przedawnienia zobowiązania przez podatnika, który mimo spoczywającego na nim obowiązku, zobowiązania tego nie wykonał. Z drugiej jednak, w tym większym stopniu za niedopuszczalne w świetle tego standardu uznać należy sytuację doprowadzenia przez organ podatkowy do wydłużenia biegu terminu zobowiązania podatkowego, dzięki instrumentalnemu, a więc ukierunkowanemu wyłącznie na ten właśnie cel, wykorzystaniu instytucji prawa karnego skarbowego. Wspomniana wyżej inkorporacja konstrukcji prawnej prawa karnego skarbowego do systemu normatywnego prawa podatkowego w postaci art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., nie może bowiem służyć wyłącznie celom podatkowym w postaci przedłużenia ustawowo określonego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, albowiem nie temu służyć w demokratycznym państwie prawnym winny organom państwa instytucje prawa karnego skarbowego (instrumentalność). Wadliwość ta wpisana jest w strukturę normatywną odczytywaną z art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., bezpośrednio prowadzącą organy podatkowe do jej instrumentalnego wykorzystywania w sposób nieproporcjonalny w stosunku do wartości bezpieczeństwa prawnego polskich podatników i naruszający ich prawo do równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 oraz art. 2 i art. 7 Konstytucji).

Z powyższych okoliczności wynika konieczność podjęcia stosownych zmian natury legislacyjnej odnoszącej się do przedmiotowej konstrukcji prawnej, a do czasu jej wejścia w życie – poczynienia istotnych zmian w zakresie metod i praktyki jej stosowania przez organy podatkowe, obowiązane do działania na podstawie i w granicach prawa, urzeczywistniając zasady praworządności, sprawiedliwości społecznej i dobra wspólnego, z poszanowaniem konstytucyjnych praw i wolności podatników, których ochrona jest obowiązkiem władz publicznych (art. 1 w związku z art. 2 i art. 7 Konstytucji oraz w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji, w związku z art. 30 Konstytucji).

Konieczne dla przywrócenia właściwego w tym względzie standardu sprawiedliwości, będzie zatem podjęcie właściwych zmian legislacyjnych związanych z konstrukcją prawną normowaną przez art. 70 § 6 pkt 1 w związku z art. 70c o.p., ukierunkowanych na zmianę polityki fiskalnej organów państwa, przez derogację z systemu obowiązującego prawa normy prawnej, umożliwiającej instrumentalne wykorzystywanie inkorporowanej do treści powyższych przepisów konstrukcji prawa karnego skarbowego wyłącznie do celów ukierunkowanych na wywołanie materialnoprawnego skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, nie zaś na realizację celów postępowania karnego skarbowego (instrumentalność).

W konsekwencji powyższych rozważań, wskazania domaga się okoliczność, iż praktyka instrumentalnego stosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p., polegająca na wszczynaniu postępowań karnych skarbowych, których jedynym motywem – ze względu na zawieszenie biegu terminu przedawnienia w nim przewidzianego – jest niedopuszczenie do przedawnienia zobowiązania podatkowego, pozostaje w sprzeczności z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji.

Wprawdzie zasada władztwa daninowego, odczytywana z treści art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji, stanowi konstytucyjną podstawę ograniczenia własności, o której mowa w art. 64 ust. 3 Konstytucji, to jednak nakładając podatki i inne daniny publiczne, ustawodawca – obowiązując każdego do ich ponoszenia – czyni to w ramach konstytucyjnego porządku prawnego, determinowanego zasadą demokratycznego państwa prawnego oraz związanymi z nią konstytucyjnymi prawami i wolnościami odczytywanymi również z zasady równości oraz zasady pogłębiania zaufania obywateli do państwa oraz stanowionego i stosowanego przez nie prawa oraz zasadą równości (art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji).

Z powyżej wskazanych względów, instrumentalne stosowanie art. 70 § 6 pkt 1 o.p., którego konstrukcyjna wadliwość, determinowana brakiem jasno wynikającego z tej normy celu związania wszczęcia postępowania karnego skarbowego z zawieszeniem biegu terminu przedawnienia, prowadzi do naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji.

Wszystkie powyższe okoliczności pozwalają w swym całokształcie uznać, że przedmiotowa konstrukcja prawna wciąż pozostaje dolegliwą dla podmiotów polskiego prawa podatkowego niedoskonałością legislacyjną, wywołującą liczne spory sądowe, podważające zaufanie podatników do organów administracji skarbowej, czego ilustrację stanowi również niniejsza sprawa, przyjęta do rozpoznania przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego. W świetle całokształtu powyższych okoliczności, za konieczne uznać należy zatem podjęcie niezwłocznych działań, zmierzających do przywrócenia stanu zgodnego ze standardami praworządności, co istotnie ograniczy licznie generowane obecnie spory sądowe w tym przedmiocie.

W tym stanie rzeczy zasadnym stało się wydanie przez skład siedmiu Sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego niniejszego postanowienia sygnalizacyjnego.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem
Marek Wójcicki
starszy inspektor sądowy