



Warszawa, 20-06-2022 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.659.2022.EG

**Pani
Magdalena Rzeczowska
Minister Finansów
via ePUAP**

Wielce Szanowna Pani Minister,

analiza skarg napływających do mojego Biura w obszarze podatkowym wskazuje na szereg ważnych i jak dotąd niestety nadal nierozwiązanych problemów dotyczących instytucji uregulowanych w obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej¹.

Jak wiadomo, przepisy Ordynacji podatkowej obowiązują już od prawie 25 lat i dotychczas były wielokrotnie nowelizowane. Podejmowane były także próby uchwalenia nowej Ordynacji podatkowej, które ostatecznie zakończyły się fiaskiem. Projekt przygotowany przez Komisję Kodyfikacyjną Prawa Podatkowego, następnie modyfikowany przez Ministerstwo Finansów, przeszedł cały rządowy proces

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa (Dziennik Ustaw z 2021 roku, pozycja 1540; ze zmianami: dalej: „Ordynacja podatkowa”).

legislacyjny, jednak ze względu na upływ VIII kadencji Sejmu ostatecznie nie doszło do jego finalizacji².

Co istotne, podkreślić należy, że potrzeba uchwalenia nowej Ordynacji podatkowej nie budziła zasadniczych zastrzeżeń. Różne środowiska takie jak: doradcy podatkowi, przedstawiciele doktryny i judykatury, wskazywały na konieczność opracowania nowego aktu prawnego w tym zakresie, tak aby dostosować obowiązujące regulacje do światowych i unijnych standardów w prawie podatkowym.

Wśród zagadnień, będących przedmiotem mojej szczególnej troski, a których próbę naprawienia podjęto właśnie w ramach prac nad nową Ordynacją podatkową, znalazły się następujące obszary problemowe: zawieszanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego, brak możliwości wydania nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy z uwagi na upływ terminu przedawnienia w ramach rozstrzygnięć kończących wznowione postępowanie podatkowe; a także ograniczony dostęp Rzecznika Praw Obywatelskich do akt zawierających tajemnicę skarbową.

1. Instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych

Praktyki wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego od wielu lat znajdują się wśród jednych z najczęściej stawianych zarzutów podatników wobec administracji skarbowej. Obowiązujące regulacje prawne odnoszące się do przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wzbudzają poważne wątpliwości konstytucyjne, czego odzwierciedleniem jest nie tylko wniosek abstrakcyjny Rzecznika Praw Obywatelskich w tym temacie³, ale także sukcesywnie kierowane przez obywateli skargi konstytucyjne⁴. Sprawy te pozostają wciąż nierozstrzygnięte przez Trybunał Konstytucyjny, pomimo tego, że wniosek Rzecznika został złożony jeszcze w 2014

² Projekt nowej Ordynacji podatkowej otrzymał numer UD409 w Wykazie Prac Legislacyjnych Rady Ministrów; a druk sejmowy numer 3517. Projekt z uzasadnieniem dostępny pod linkiem:

<https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=CE6B73E53195B2C9C1258417003990D4>

³ Sygn. K 31/14.

⁴ Sygn.: SK 100/19, SK 50/20, SK 122/20, SK 52/21, SK 4/22.

roku, sprawa była już rozpoznawana w 2017 roku i została odroczone bez wyznaczania terminu.

Co więcej, apele legislacyjne kierowane przez Rzeczników Praw Obywatelskich kolejnych kadencji o wyeliminowanie z obrotu prawnego regulacji, zawartej w obecnie obowiązującym artykule 70 § 6 punkt 1 Ordynacji podatkowej, nie odnoszą zamierzonego rezultatu⁵. W ocenie Ministra Finansów przed rozpatrzeniem wspomnianych spraw zawisłych przed Trybunałem Konstytucyjnym, podejmowanie prac legislacyjnych w tym zakresie jest przedwczesne.

Taki stan, w którym od 8 lat pozostaje nierozstrzygnięty w Trybunale Konstytucyjnym, wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich, a resort finansów uzależnia ewentualne działania legislacyjne od stanowiska Trybunału, jest zdecydowanie niekorzystny dla obywateli.

Owszem, ostatnia uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego⁶, w której usankcjonowano możliwość kontrolowania przez sądy administracyjne wszczynania przez organy podatkowe postępowań karnych skarbowych w celu zapobiegania przedawnianiu się zobowiązań podatkowych, powinna przyczynić się do ograniczenia tego negatywnego zjawiska, niemniej jednak całkowicie go nie wyeliminuje.

Co istotne i warte podkreślenia, jeszcze w ramach rządowego etapu prac nad nową Ordynacją podatkową, w projekcie opracowanym przez Ministra Finansów, dostrzeżono konieczność definitywnego rozwiązania omawianego problemu właśnie w warstwie legislacyjnej. Docelowo ograniczono więc przesłanki zawieszania biegu terminu przedawnienia, rezygnując z regulacji zawartej w obecnie obowiązującym artykule 70 § 6 punkt 1 Ordynacji podatkowej. W uzasadnieniu do projektu nowej Ordynacji podatkowej wprost wskazano, że ważnym elementem nowej koncepcji przedawnienia jest rezygnacja z niezwiązanej z wymiarem przesłanki powodującej obecnie zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego.

⁵ Wystąpienia Rzecznika Praw Obywatelskich do Ministra Finansów z dnia 29 stycznia 2021 roku oraz z dnia 12 października 2021 roku – numer V.511.128.2020.

⁶ Uchwała w składzie siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 maja 2021 roku (sygn. I FPS 1/21).

W tym kontekście należałoby postawić pytanie, z jakich powodów resort finansów zmienił swoje stanowisko co do bezwzględnej konieczności oczekiwania na rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego w sprawie ewentualnych zmian legislacyjnych dotyczących artykułu 70 § 6 punkt 1 Ordynacji podatkowej, skoro w dacie wspomnianych prac nad nową Ordynacją Podatkową w 2019 roku, wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich z 2014 roku w tej sprawie był już złożony i oczekiwał na rozpoznanie przez Trybunał, a więc wówczas okoliczność ta nie stała na przeszkodzie do przeprowadzenia zmiany legislacyjnej?

2. Wydanie decyzji po upływie terminu przedawnienia w przypadku wznowienia postępowania

Jedną z podstaw wznowienia postępowania podatkowego jest sytuacja, w której przepis stanowiący podstawę wydania decyzji ostatecznej okazał się niekonstytucyjny⁷, a także przypadek gdy wpływ na treść wydanej decyzji miało orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁸. Wówczas organ podatkowy ma obowiązek wznowienia postępowania. Nie oznacza to jednak gwarancji, że decyzja ostateczna zostanie skutecznie wzruszona.

W aktualnym stanie prawnym, po przeprowadzeniu postępowania wznowieniowego organ podatkowy zasadniczo odmawia uchylecia dotychczasowej decyzji w całości lub w części, nawet jeżeli stwierdzi ustawowe podstawy wznowienia, ale wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przedawnienia: prawa do wydania decyzji ustalającej, zobowiązania podatkowego lub prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej⁹.

Konsekwencją takich rozwiązań jest to, że nawet jeżeli dojdzie do wznowienia postępowania z uwagi na wyrok Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, organ może wydać decyzję odmawiającą uchylecia dotychczasowego rozstrzygnięcia w sprawie indywidualnej właśnie z uwagi na przedawnienie. W praktyce oznacza to, że czas trwania postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej, może

⁷ Artykuł 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej.

⁸ Artykuł 240 § 1 pkt 11 Ordynacji podatkowej.

⁹ Artykuł 245 § 1 punkt 3b Ordynacji podatkowej.

w pewnych przypadkach, zdecydować o braku możliwości wzruszenia ostatecznej decyzji podatkowej, jeśli dojdzie do upływu terminu przedawnienia.

Tytułem przykładu, pragnę odwołać się do sytuacji tak zwanych ofiar ulgi meldunkowej, to jest osób, które nabyły nieruchomości w latach 2007-2008, a następnie ją sprzedały przed upływem 5 lat od daty nabycia i nie dopełniły warunku formalnego w postaci złożenia oświadczenia o zameldowaniu w lokalu przez okres co najmniej 12 miesięcy. Obecnie osoby te oczekują na wydanie rozstrzygnięcia przez Trybunał Konstytucyjny¹⁰. Przy hipotetycznym założeniu, że Trybunał stwierdziłby niekonstytucyjność zaskarżonej regulacji może okazać się, że w przyszłości nie będzie możliwe doprowadzenie do wzruszenia zapadłych w tych sprawach rozstrzygnięć, właśnie z uwagi na upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Na problem ograniczonej możliwości weryfikowania decyzji ostatecznych z uwagi na orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w postępowaniu wznowieniowym zwrócono uwagę także w projekcie nowej Ordynacji podatkowej. W uzasadnieniu wskazano, że pewność prawa wymaga, aby nie dopuszczać do sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe może być reaktywowane i po upływie terminu przedawnienia nadal prowadzone jest postępowanie w sprawie przedawnionego zobowiązania bez jakichkolwiek ograniczeń czasowych. Zasada ta powinna jednak ulec modyfikacji w tak szczególnej sytuacji jak wydanie decyzji ostatecznej na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny albo orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej miało wpływ na treść wydanej decyzji.

W związku z powyższym, projektodawcy nowej Ordynacji podatkowej zaproponowali, aby wznowienie postępowania następowało na wniosek strony złożony w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, jeżeli:

¹⁰ Postępowanie ze skargi konstytucyjnej z udziałem Rzecznika Praw Obywatelskich w sprawie o sygn. SK 64/20 pozostaje nadal w toku.

1) okres od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej do dnia upływu terminu przedawnienia poboru jest krótszy niż 3 miesiące lub

2) wejście w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacja sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej nastąpiło po upływie terminu przedawnienia poboru¹¹.

Rozwiązanie to miało na celu umożliwienie weryfikacji zobowiązania wymierzonego decyzją ostateczną w każdym przypadku, gdy Trybunał Konstytucyjny stwierdza niekonstytucyjność podstawy prawnej takiej decyzji albo orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji ostatecznej.

Zmodyfikowano także wspomnianą już regulację w zakresie rodzaju rozstrzygnięć kończących wznowione postępowanie podatkowe, aktualnie obligującą organ do wydania decyzji odmawiającej uchylenia dotychczasowej rozstrzygnięcia w sprawie indywidualnej właśnie z uwagi na przedawnienie¹². Projekt zakładał, że organ podatkowy będzie zobligowany umorzyć jedynie wznowione z urzędu postępowanie, jeżeli wydanie nowej decyzji orzekającej, co do istoty sprawy, musiałoby nastąpić po upływie terminu przedawnienia poboru¹³. Takiego ograniczenia nie zawarto w odniesieniu do postępowania wznowionego na wniosek strony.

Warto również dodać, że przedstawiciele doktryny wskazują, iż odmowa uchylenia decyzji po wznowieniu postępowania, ze względu na upływ terminów przedawnienia, jest istotnym ograniczeniem niekorzystnym dla stron postępowania. Termin ten nie powinien mieć znaczenia w sprawach o wznowienie postępowania, które powstają na skutek okoliczności niezależnych od strony¹⁴.

3. Ograniczony dostęp Rzecznika Praw Obywatelskich do akt stanowiących tajemnicę skarbową

¹¹ Projektowany artykuł 489 § 3 punkt 1-2 nowej Ordynacji podatkowej.

¹² Artykuł 245 § 1 punkt 3b Ordynacji podatkowej.

¹³ Projektowany artykuł 493 § 1 punkt 4 nowej Ordynacji podatkowej.

¹⁴ H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2003.

Kolejną kwestią, na którą ponownie pragnę zwrócić uwagę jest od lat nierozwiązany problem z dostępem do akt administracyjnych, które zawierają tajemnicę skarbową. Jak już wcześniej sygnalizowałem¹⁵, obecnie obowiązująca regulacja umożliwia organom udostępnienie akt Rzecznikowi Praw Obywatelskich wyłącznie w związku z jego udziałem w postępowaniu przed sądem administracyjnym¹⁶, w praktyce znacznie utrudnia realizację moich zadań ustawowych w obszarze podatkowym.

Niestety nadal zdarzają się przypadki, w których organy powołują się na brak możliwości udostępnienia akt konkretnej sprawy z postępowania podatkowego, przed formalnym zgłoszeniem udziału w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Taki stan niewątpliwie utrudnia zapoznanie się z całością akt podatkowych zgromadzonych przez organ oraz dokonanie wszechstronnej analizy danej sprawy pod kątem możliwości skorzystania z ustawowych kompetencji Rzecznika Praw Obywatelskich. Dla obywateli zaś niezrozumiałe jest to, że ustawodawca wyposaża Rzecznika w uprawnienie do przystąpienia do postępowania podatkowego, jednocześnie wykluczając Rzecznika z podmiotów uprawnionych do dostępu do akt zawierających tajemnicę skarbową, zanim sprawa trafi do sądu administracyjnego.

Co istotne, temat ten był już poruszany w ramach zgłaszanych uwag podczas prac legislacyjnych nad nową Ordynacją podatkową¹⁷. Wówczas do projektu dodano regulację, zgodnie z którą akta spraw podatkowych zawierające informacje z instytucji finansowych naczelnicy urzędów skarbowych, naczelnicy urzędów celno-skarbowych, dyrektorzy izb administracji skarbowej oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępniają sobie wzajemnie w celu realizacji zadań ustawowych, a także na żądanie wyłącznie: Rzecznikowi Praw Obywatelskich – w celu realizacji jego zadań ustawowych¹⁸.

W ubiegłym roku zostałem także zapewniony przez Ministra Finansów, że z uwagi na aktualność problemu dotyczącego ograniczenia w dostępie Rzecznika Praw Obywatelskich do akt zawierających tajemnicę skarbową, przy okazji najbliższych prac

¹⁵ Wystąpienie do Ministra Finansów z dnia 24 września 2021 roku – numer V.511.534.2021.

¹⁶ Artykuł 297 § 1 punkt 4 Ordynacji podatkowej.

¹⁷ Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich poprzedniej kadencji z dnia 4 marca 2019 roku – numer V.511.129.2019.

¹⁸ Projektowany artykuł 106 § 1 punkt 5 nowej Ordynacji podatkowej.

nad nowelizacją Ordynacji podatkowej zostanie rozważona zmiana legislacyjna w kierunku zainicjowanym przez projekt nowej Ordynacji podatkowej¹⁹.

Podsumowując, każdy z wyszczególnionych przeze mnie obszarów problemowych został dostrzeżony w ramach prac legislacyjnych nad nową Ordynacją podatkową. Pomimo słuszych założeń, nie doszło jednak ostatecznie do oczekiwanych zmian w przepisach prawa podatkowego. Wobec powyższego, zwracam się na podstawie ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich²⁰ o zainicjowanie stosownych prac legislacyjnych, a także o zajęcie odrębnego stanowiska wobec każdej z poruszonych przeze mnie kwestii. Jednocześnie proszę o przekazanie informacji, czy w resorcie finansów toczą się kompleksowe prace nad całościową reformą obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej, a jeśli nie, to czy takie są planowane. Proszę także o informacje na temat harmonogramu prac legislacyjnych dotyczących najbliższej nowelizacji Ordynacji podatkowej i odpowiedź na pytanie, czy uwzględni ona zapowiedzianą wcześniej przez resort finansów zmianę dotyczącą dostępu Rzecznika Praw Obywatelskich do akt stanowiących tajemnicę skarbową.

Łączę wyrazy szacunku,

Marcin Wiącek
Rzecznik Praw Obywatelskich
/-podpisano elektronicznie/

¹⁹ Odpowiedź Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 3 października 2021 roku – znak sprawy: SP5.055.4.2021.

²⁰ Artykuł 16 ustęp 2 punkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 roku o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dziennik Ustaw z 2020 roku, pozycja 627, ze zmianami).