



Warszawa, 29-01-2024 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.128.2020.EG

Pan Andrzej Domański

Minister Finansów

via ePuap

Szanowny Panie Ministrze,

z analiz prowadzonych w moim Biurze wynika, że nadal istnieje szereg nierozwiązanych problemów o charakterze generalnym, które wymagają zmiany ustawy – Ordynacja podatkowa¹. W związku z powyższym pragnę zwrócić uwagę Pana Ministra na następujące kwestie.

Pierwsza z nich dotyczy **instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych w celu przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego**. Tego typu praktyki organów podatkowych znane są od wielu lat. Ponadto w Trybunale Konstytucyjnym od blisko 10 lat oczekuje na rozpoznanie wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich dotyczący podstaw prawnych takich praktyk².

Wielokrotne apele legislacyjne kierowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich do Ministra Finansów nie odniosły skutku. Początkowo resort finansów stał na

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; dalej: „Ordynacja podatkowa”).

² Sygn. K 31/14 - <https://trybunal.gov.pl/postepowanie-i-orzeczenia/komunikaty-prasowe/komunikaty-po/art/9524-bieg-terminu-przedawnienia-zobowiazania-podatkowego>

stanowisku, że przed rozpatrzeniem spraw zawisłych przed TK³ podejmowanie zmian legislacyjnych w tym zakresie byłoby przedwczesne⁴. Następnie w 2022 r. otrzymałem zapewnienie od Ministra Finansów, że w ramach prac nad systemową reformą Ordynacji podatkowej przewidywana jest likwidacja przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe⁵. Zapowiedź ta nie została ostatecznie zrealizowana, a regulacja zawarta w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nadal obowiązuje.

Podobny problem dotyczy art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, który stanowi, że nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu. Regulacja ta jest niekonstytucyjna. Sprawa wydaje się oczywista z uwagi na to, że Trybunał Konstytucyjny rozstrzygał już w sprawie przepisu o tożsamej treści (w poprzednio obowiązującym stanie prawnym)⁶, stwierdzając jego niekonstytucyjność oraz wyrażając w uzasadnieniu do swojego rozstrzygnięcia zastrzeżenia co do obecnie obowiązującej regulacji.

Wniosek abstrakcyjny złożony w tej sprawie do TK przez Rzecznika Praw Obywatelskich⁷, a także pytanie prawne Sądu Rejonowego Poznań - Nowe Miasto i Wilda w Poznaniu⁸, od 8 lat oczekują na rozpoznanie przez Trybunał. Przepis, o którym mowa, nadal obowiązuje, w związku z czym organy podatkowe powołują się na domniemanie jego konstytucyjności i czują się zobowiązane do jego stosowania. W konsekwencji obywatele zmuszeni są do kierowania spraw przed sądy administracyjne, które w oparciu o koncepcję tzw. oczywistej niekonstytucyjności

³ Oprócz wniosku abstrakcyjnego Rzecznika Praw Obywatelskich na rozpoznanie oczekują również skargi konstytucyjne obywateli, np. sprawy o sygn. SK 50/20, SK 4/22, SK 67/23.

⁴ Odpowiedź Ministra Finansów na wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 14 listopada 2021 r. (nr SP5.055.5.2021).

⁵ Odpowiedź Ministra Finansów na wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 18 lipca 2022 r. (nr DSP5.055.1.2022).

⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. (sygn. SK 40/12).

⁷ Sygn. akt K 10/16 - <https://trybunal.gov.pl/sprawy-w-trybunale/art/8892-zobowiazania-podatkowe-zabezpieczone-hipoteka-lub-zastawem-bankowym-przedawnienie>

⁸ Sygn. P 6/16 - <https://trybunal.gov.pl/sprawy-w-trybunale/art/8904-przedawnienie-zobowiazan-podatkowych-zabezpieczonych-hipoteka>

odmawiają zastosowania art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej⁹. Zmiana prawodawcza, o której mowa, jest konieczna, gdyż oczywiście niekonstytucyjna regulacja nie może stanowić podstawy prawnej dla działań podejmowanych przez organy podatkowe.

Kolejną sprawą wymagającą interwencji ustawodawczej jest ograniczony dostęp Rzecznika Praw Obywatelskich do akt stanowiących tajemnicę skarbową.

Na przestrzeni ostatnich lat sygnalizowałem, że przepis Ordynacji podatkowej, a konkretnie art. 297 § 1 pkt 4, jest wadliwie skonstruowany¹⁰. Regulacja ta umożliwia organom udostępnienie akt Rzecznikowi Praw Obywatelskich wyłącznie w związku z jego udziałem w postępowaniu przed sądem administracyjnym. W praktyce takie uregulowanie znacznie utrudnia realizację zadań ustawowych RPO w obszarze podatkowym i jest niejednolicie stosowane w praktyce. Zdarzają się bowiem przypadki, gdy organy na tej podstawie odmawiają udostępnienia akt konkretnej sprawy z postępowania podatkowego, przed formalnym zgłoszeniem udziału w postępowaniu przed sądem administracyjnym. W konsekwencji utrudniony dostęp do akt z postępowania podatkowego skutkuje brakiem możliwości dokonania wszechstronnej analizy danej sprawy. Problem jest aktualny zwłaszcza w przypadku obywateli występujących bez pomocy profesjonalnych pełnomocników. Pomimo tego, że problem ten został dostrzeżony przez resort finansów i otrzymałem zapewnienie jego rozwiązania¹¹, prace legislacyjne w tym zakresie nie zostały sfinalizowane¹².

Istotnym problemem, z którym zmagają się obywatele, jest także ograniczona możliwość weryfikowania decyzji ostatecznych z uwagi na orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Przepis art 245 § 1 pkt 3b Ordynacji podatkowej przewiduje, że 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

⁹ Por. np. prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: „WSA”) w Kielcach z dnia 18 maja 2023 r. (sygn. I SA/Ke 130/23), wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”) z dnia 8 lutego 2023 r. (sygn. III FSK 1594/21), z dnia 4 stycznia 2023 r. (sygn. III FSK 1413/21).

¹⁰ Wystąpienia generalne z dnia 20 czerwca 2022 r. (nr V.511.659.2022) oraz z dnia 4 marca 2019 r. (nr V.511.129.2019).

¹¹ Odpowiedzi Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2022 r. (nr DSP5.055.1.2022) oraz z dnia 8 kwietnia 2019 r. (nr SP5.055.2.2019).

¹² Ostatni projekt zmiany Ordynacji podatkowej z dnia 13 czerwca 2023 r. przewidywał zmianę w tym zakresie, niemniej jednak wstrzymano jego procedowanie.

podatkowego lub prawa do wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej. W praktyce oznacza 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. Tym samym, czas trwania postępowań przed TK lub TSUE może w pewnych przypadkach zadecydować o braku możliwości wzruszenia ostatecznej decyzji podatkowej, jeśli dojdzie do upływu terminu przedawnienia.

Przykładowo, w sprawach osób pokrzywdzonych przez zasady stosowania tzw. ulgi meldunkowej, oczekiwany wyrok Trybunału Konstytucyjnego¹³ (przy hipotetycznym stwierdzeniu niekonstytucyjności zaskarżonej regulacji) może nie wywołać skutku w postaci możliwości wzruszenia zapadłych w tych sprawach rozstrzygnięć – z uwagi na upływ terminów przedawnienia zobowiązania podatkowego. Podkreślić również należy, że na przestrzeni lat wśród proponowanych zmian Ordynacji podatkowej¹⁴ przewidywano wprowadzenie wyjątku, zgodnie z którym obywatel mógł w ustawowym terminie domagać się wznowienia postępowania zakończonego decyzją ostateczną w każdym przypadku, gdy Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność podstawy prawnej takiej decyzji albo orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej miało wpływ na treść wydanej decyzji ostatecznej. Prace nad projektem ww. nowelizacji zostały jednak wstrzymane.

Reasumując, moim zdaniem konieczne jest wdrożenie zmian w obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej. Stąd też, mając za podstawę ustawę o Rzeczniku Praw Obywatelskich¹⁵, zwracam się do Pana Ministra z prośbą o przedstawienie stanowiska wobec poruszonych przeze mnie kwestii. Proszę ponadto uprzejmie o przekazanie informacji na temat tego, czy resort finansów dostrzega potrzebę rozpoczęcia kompleksowych prac nad reformą ustawy – Ordynacja podatkowa. Byłbym również zobowiązany za nakreślenie ewentualnego przewidywanego harmonogramu prac legislacyjnych w tym zakresie.

¹³ Sygn. akt SK 64/20 - <https://trybunal.gov.pl/sprawy-w-trybunale/art/uzalenie-zwolnienia-od-podatku-dochodowego-od-osob-fizycznych-tzw-ulga-meldunkowa-od-zlozenia-oswiadczenia-o-spelnieniu-warunkow-do-zwolnienia>

¹⁴ Projektowany art. 489 § 3 pkt 1-2 nowej Ordynacji podatkowej – druk nr 3517 <https://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=CE6B73E53195B2C9C1258417003990D4>

¹⁵ Art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 1058).

Z poważaniem

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/

Załączniki:

- 1) Wystąpienie generalne z dnia 12 października 2021 r. (kolejny apel legislacyjny w sprawie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej);
- 2) Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 14 listopada 2021 r. (nr SP5.055.5.2021);
- 3) Wystąpienie generalne z dnia 20 czerwca 2022 r. (lista problemów wymagających nowelizacji Ordynacji podatkowej);
- 4) Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2022 r. (nr DSP5.055.1.2022).